

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3414 Anno 2020

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 12/02/2020

### ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 9118/2012 R.G. proposto da

**Immobiliare Lapo Srl**, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Giancarlo Zoppini, Giuseppe Russo Corvace e Giuseppe Pizzonia, con domicilio eletto presso il loro studio in Roma via della Scrofa n. 57, giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 21/19/11, depositata in data 15 febbraio 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11 dicembre 2019 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

### RILEVATO CHE

Immobiliare Lapo Srl impugnava l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate, per Irpeg, Irap ed Iva per l'anno d'imposta 2004, con cui l'amministrazione contestava la deducibilità

6253  
2019

f



di costi di varia natura e riprendeva a tassazione la sopravvenienza attiva derivante da un rimborso assicurativo.

Nelle more del giudizio di primo grado le parti conciliavano la controversia limitatamente alle contestazioni ai fini delle imposte dirette. La causa proseguiva con riguardo ai rilievi ai fini Iva e, specificamente, in relazione alla detraibilità dell'imposta afferente i compensi per prestazioni professionali erogate al socio sig. Buzzi, i compensi riconosciuti alla società El.Mar.Fin. Srl, nonché per i costi sostenuti a titolo di spese di rappresentanza.

Dichiarata la cessazione della materia del contendere quanto ai rilievi conciliati, l'impugnazione era per il resto rigettata dalla CTP di Milano. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

La contribuente propone ricorso per cassazione con quindici motivi, poi illustrato con memoria. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

#### **CONSIDERATO CHE**

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 115 c.p.c. per aver la CTR ritenuto non provato il superamento dei limiti temporali ex art. 12, comma 5, l. n. 212 del 2000 nonostante la non contestazione dell'Ufficio.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, l. n. 212 del 2000 per essersi le operazioni di verifica protratte oltre il termine di legge.

1.2. Il primo motivo – comunque infondato posto che il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, qui non riprodotto – resta assorbito dall'infondatezza del secondo.

Va rilevato, infatti, che *«la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del*



*contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, della l. n. 212 del 2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati» (Cass. n. 2055 del 27/01/2017; Cass. n. 7584 del 15/04/2015).*

2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. per l'omessa pronuncia sul motivo d'appello relativo alla violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 per essersi l'Ufficio limitato a menzionare le osservazioni della contribuente, senza esporre le ragioni del loro rigetto.

2.1. Risulta dalla lettura della decisione che il motivo di appello, adeguatamente riprodotto in ricorso (ancorché non risulti riprodotta anche la censura formulata in primo grado, di cui si afferma solo l'avvenuta proposizione), non è stato esaminato dalla CTR, che pure ne dà atto nello svolgimento in fatto.

Pur a non ritenere implicita la statuizione, tale accertamento non comporta, peraltro, l'automatico l'accoglimento della censura e la cassazione con rinvio della sentenza impugnata.

Secondo il consolidato e condiviso orientamento della Corte, infatti, *«Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa*



*in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto» (Cass. n. 16171 del 28/06/2017; Cass. n. 9693 del 19/04/2018).*

Orbene, sulla questione costituisce orientamento incontrastato che l'avviso di accertamento, che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, è valido *«atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo» (Cass. n. 3583 del 24/02/2016; Cass. n. 8378 del 31/03/2017).*

Ne deriva l'infondatezza della doglianza.

3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul motivo d'appello relativo alla violazione degli artt. 13 e 19 d.P.R. n. 633 del 1972 per non aver l'Ufficio riconosciuto la detraibilità dell'Iva sul compenso professionale riconosciuto al rag. Buzzi sul presupposto della non congruità dei corrispettivi, in lesione del principio di neutralità dell'imposta.

3.1. Il quinto motivo denuncia, con riguardo alla medesima questione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 13 e 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

3.2. Il sesto motivo denuncia ulteriormente, sullo stesso profilo, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 109 tuir.

3.3. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., illogicità e contraddittorietà della motivazione in ordine all'asserita antieconomicità dei compensi pattuiti, senza adeguatamente considerare la documentazione prodotta dalla contribuente.



3.4. L'ottavo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 22 e 45 d.P.R. n. 645 del 1994 (Tariffa Professionale Commercialisti), erroneamente applicati dalla CTR.

4. I motivi dal quarto all'ottavo, da esaminare congiuntamente perché in evidente rapporto di logica connessione investendo una unitaria questione, vanno tutti disattesi.

4.1. La questione di fondo, invero, investe la valutazione della inerenza dei costi (nella specie, il compenso professionale riconosciuto al rag. Buzzi per l'attività prestata) e del correlato regime di detraibilità dell'Iva, alla luce, in particolare, di una dedotta connotazione di antieconomicità degli stessi.

4.2. Giova premettere che secondo la più recente giurisprudenza della Corte il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (Cass. n. 450 del 11/01/2018; Cass. n. 3170 del 09/02/2018; Cass. n. 18904 del 17/07/2018).

Il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante, collocandosi su un diverso piano logico e strutturale.

L'inerenza è, come evidenziato, un giudizio; la prova dunque deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, "originario", poiché si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa.

Invece, l'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'inerenza, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (i.e.



l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il *quantum* corrisposto ed il vantaggio conseguito.

4.3. Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità – ossia dell'evidente incongruità dell'operazione – legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973 (v. Cass. n. 9084 del 07/04/2017; Cass. n. 26036 del 30/12/2015), in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo *l'id quod plerumque accidit*, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti, sicché le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità contributiva e la spesa, in realtà, non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Ne deriva che è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente.

4.4. La definizione di inerenza è coerente anche con la disciplina dell'Iva e, anzi, appare del tutto rispondente ai parametri desumibili dagli artt. 9 della Direttiva 2006/112/CE, secondo il quale «*si considera «soggetto passivo» «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività» e «si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».*



Ben diversa, però, è l'incidenza, sulla valutazione di inerenza, del giudizio di congruità, che, con affermazione consolidata da parte della Corte di Giustizia (tra le tante, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, per cui «*la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante*»; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C-129/11, *Balkan*; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C-285/10, *Campsia Estaciones de Servicio*, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-263/15, *Lajvér*), e ripetutamente ribadita dalla Suprema Corte (Cass. n. 22130 del 27/09/2013; Cass. n. 12502 del 04/06/2014; Cass. n. 26036 del 30/12/2015; Cass. n. 2875 del 03/02/2017; da ultimo v. Cass. n. 2240 del 30/01/2018), non condiziona, né esclude il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, e dunque esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, sia «*tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva*» (v. Cass. n. 18904 del 17/07/2018; Cass. n. 33574 del 28/12/2018 e molte altre).

4.5. Orbene, da tali principi la CTR non si è discostata.

Nella motivazione, difatti, il giudice regionale non si limitò a valutare l'incongruità dell'operazione, ma, con accertamento in fatto, ha apprezzato che essa era macroscopicamente antieconomica («*partendo dall'incasso percepito dalla vendita del complesso immobiliare, € 5.528.088,25, sono stati detratti i costi sostenuti per l'operazione ... pari a complessivi € 4.324.280,27, nonché il compenso versato al rag. Buzzi (come detto, € 1.168.000). La differenza ottenuta di € 35.807,98 è effettivamente irrisoria se confrontato con l'intera operazione immobiliare ed appare palesemente antieconomica*»).



A conforto di questa valutazione, inoltre, la CTR ha pure considerato, quale termine di comparazione, i corrispettivi che sarebbero spettati se fosse stata applicata la tariffa professionale che sarebbe ammontata, con applicazione dei massimi tariffari, *«ad € 84.329,00, oltre Iva»*, sì da sottolineare che *«è evidente il divario, ingiustificabile con quanto pattuito fra le parti»*

Correttamente, dunque, la CTR ha concluso che *«l'operazione economica ... di fatto non ha portato alcun beneficio alla società»*, da cui la fondatezza della ripresa per carenza di inerenza del compenso, che, nella sua concreta determinazione, era evidentemente diretto, invece, a realizzare *«una distribuzione indiretta di utili»* allo stesso rag. Buzzi quale *«socio e amministratore della società»* (tra l'altro "a ristretta base familiare").

4.6. Non sussiste, dunque, alcuna omessa pronuncia, avendo la CTR espressamente esaminato e statuito le doglianze, né violazione delle evocate disposizioni.

Neppure sussiste il lamentato vizio di motivazione, risultando il ragionamento in sentenza logicamente e congruamente motivato, senza che siano state tralasciati gli elementi forniti dalla società, considerati dalla CTR privi di consistenza *«avendo la contribuente fornito delle giustificazioni puramente teoriche ... non supportate da validi elementi probatori»*, sì da non esser stata la Commissione *«posta in grado di valutare quali attività siano state concretamente poste in essere dal professionista e se per tali attività appariva giustificata una deroga dei corrispettivi risultanti dall'applicazione della tariffa professionale»*.

Lo stesso ricorso, del resto, anche a prescindere dalla carente autosufficienza con riguardo alla documentazione invocata, si appalesa carente e generico sul punto, traducendosi in affermazioni astratte sulla "natura e complessità dei servizi" e su esigenze, non meno generiche, "di carattere gestionale di evidente ed immediata validità per la società", in assenza di specifici elementi di fatto, tali



non potendosi considerare – costituendo i relativi contenuti l’oggetto della prova da fornire - la mera previsione contrattuale e le correlate fatture, né, a maggior ragione, l’asserita valutazione dell’immobile contenuta in un elaborato peritale ovvero la rilevazione dei prezzi della Banca Immobiliare di Milano, di incidenza meramente ipotetica.

Si tratta, dunque, di circostanze non decisive ed oggetto di specifica valutazione da parte della CTR, risolvendosi la censura, in realtà, in una non condivisione della valutazione delle prove da parte del giudice di merito in vista della riproposizione, inammissibile in questa sede, di una interpretazione alternativa dei fatti.

4.7. È invece inammissibile la denunciata violazione delle norme sulla tariffa professionale, neppure cogliendo la censura la *ratio* della decisione, che non si fonda sull’applicazione delle richiamate norme, la cui rilevanza è stata invece apprezzata solo come parametro ulteriore, idoneo a rendere ancor più percepibile la macroscopica ed ingiustificata divergenza.

Tale conclusione rileva anche con riguardo all’asserita violazione delle aliquote (per essere stata applicata solo quella dell’ultimo scaglione), di cui la CTR, a maggior ragione, in alcun modo si occupa.

5. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell’art. 360 n. 4 c.p.c., omessa pronuncia sul motivo d’appello relativo alla violazione dei principi in tema di detrazione Iva con riguardo ai costi per servizi amministrativi esterni con la El.Mar.Fin. Srl.

5.1. Il decimo motivo denuncia, sulla medesima questione, ai sensi dell’art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 13 e 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

5.2. L’undicesimo motivo denuncia ulteriormente, sullo stesso profilo, ai sensi dell’art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell’art. 109 tuir.

5.3. Il dodicesimo motivo denuncia, ai sensi dell’art. 360 n. 5 c.p.c., motivazione illogica e contraddittoria in ordine all’asserita non provata inerenza e indeterminabilità dei costi in esame.



6. I motivi, da esaminare congiuntamente per connessione logica, sono infondati.

6.1. La CTR, infatti, ha affermato l'estraneità dei suddetti costi all'attività d'impresa, neppure avendo la contribuente soddisfatto il l'onere di prova ad essa spettante, da cui l'indetraibilità dell'Iva per carenza di inerenza.

6.2. Ne deriva che né vi è stata omessa pronuncia, né la statuizione – anche alla stregua dei principi sopra esposti - contrasta con le norme e i principi in materia di detrazione dell'Iva, risultando carenti i requisiti sostanziali (la strumentalità all'attività del soggetto passivo) per portarla in detrazione.

6.3. Inammissibile è il denunciato vizio di motivazione, che si scontra con l'accertamento in fatto operato dalla CTR, secondo la quale *«quanto affermato dall'appellante non trova alcun riscontro documentale ed anzi è smentito dalle comunicazioni del 5.6.2004 e del 23.11.2004 prodotte con memoria depositata in data 10.6.2009, da cui si evince che le trattative per la risoluzione del leasing avvennero direttamente fra la Leasing Roma ed il rag. Buzzi, senza alcun intervento della El.Mar.Fin. Nel fascicolo dell'appellante non si rinviene, inoltre, alcun documento da cui poter desumere quali compiti ed incarichi "straordinari" vennero effettivamente svolti dalla El.Mar.Fin. nel corso del 2004 ...»*, contestato dalla ricorrente in termini del tutto generici e in carenza di autosufficienza, neppure avendo riprodotto la documentazione che si assume non considerata adeguatamente.

7. Il tredicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 13 e 19 d.P.R. n. 633 del 1972 con riguardo alla non riconosciuta detraibilità dell'Iva per spese di rappresentanza (omaggi e regalie, costituite da bottiglie di vino).

7.1. Il motivo è inammissibile poiché non coglie la *ratio* della sentenza che, da un lato, ha escluso l'inerenza del costo per



l'acquisto di 100 bottiglie, in quanto «*genericamente descritto come relativo ad "omaggi e regalie"*», e, dall'altro, ha rilevato che la suddetta indicazione integrava «*una mera duplicazione di spesa avendo la società già dedotto dal reddito spese per l'acquisto di bottiglie di vino*», fondamento, quest'ultimo, neppure censurato.

8. Il quattordicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997 per non aver la CTR riconosciuto l'esimente dell'errore di fatto con riguardo alle sanzioni.

8.1. Il quindicesimo motivo reitera la denuncia con riguardo all'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 per non aver la CTR riconosciuto l'esimente dell'obiettiva incertezza normativa.

8.2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati.

8.3. Va evidenziato, in primo luogo, che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, applicando alla materia fiscale il principio generale sancito dall'art. 3 della l. n. 689 del 1981, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta, anche, la consapevolezza del contribuente, al quale deve potersi imputare un comportamento quanto meno negligente, ancorché non necessariamente doloso.

È, insomma, sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, gravandolo dell'onere di provare il contrario (Cass. n. 22329 del 13/09/2018; da ultimo, in generale in materia sanzionatoria, v. Cass. n. 24081 del 26/09/2019).

8.4. Non sussiste, dunque, l'asserito errore sul fatto, che postula una percezione od una ricognizione della percezione incolpevolmente difettosa su un elemento materiale della violazione, non fosse altro



che la contribuente non precisa su quali elementi sarebbe incorso detto errore, né prova la sua assenza di colpa, limitandosi a dedurre la portata, asseritamente decettiva, dell'interpretazione delle norme applicate, mentre è comunque privo di rilievo l'eventuale *error iuris*, che, ove sussistente, può dar luogo, se ne ricorrono i presupposti, all'applicazione dell'esimente dell'obbiettiva incertezza normativa.

8.5. Né è configurabile l'incertezza normativa oggettiva che *«richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione»* (Cass. n. 3245 del 11/02/2013; Cass. n. 4522 del 22/02/2013; Cass. n. 23845 del 23/11/2016), condizione che - oltre a non essere stata allegata, risultando la doglianza carente in punto di specificità quanto alle norme che, in concreto, sarebbero fonte dell'asserita incertezza - in evidenza non sussiste.

4. Il ricorso va pertanto rigettato e le spese regolate, come in dispositivo, per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna Immobiliare Lapo Srl al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessive € 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 11 dicembre 2019