

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31031 Anno 2018

Presidente: MAMMONE GIOVANNI

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 30/11/2018

### ORDINANZA

sul ricorso n. 17873-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*

- **ricorrente** -

**contro**

PARESA S.P.A., in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in ROMA, presso lo studio dell'Avvocato BRUNO LO GIUDICE, che la rappresenta e difende assieme all'Avvocato FRANCO ZANGHERI giusta procura estesa a margine del controricorso

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 41/04/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'EMILIA ROMAGNA, depositata il 24.5.2011, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'1.10.2018 dal Consigliere Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

31031  
2018

**RILEVATO CHE**

l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna aveva respinto l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza n. 29/01/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Forlì, che aveva accolto parzialmente il ricorso della società Paresa s.p.a. avverso l'avviso di accertamento con cui non erano state riconosciute alcune deduzioni ai fini IRPEF, IRPEG ed IVA in relazione all'annualità 2004, ed in particolare, quanto ai rilievi nn. 3 e 4, non era stata riconosciuta l'integrale deduzione delle spese di gestione delle autovetture aziendali e delle spese relative ai transiti autostradali riferite alle medesime vetture;

l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad unico motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., con riguardo ai rilievi nn. 3 e 4 per imposte dirette ed IRAP, <<violazione e falsa applicazione dell'articolo 164 del "nuovo" TUIR n. 917/1986>>;

la contribuente si è costituita deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso;

la contribuente ha infine depositato memorie ex art. 380 bis c.p.c.

**CONSIDERATO CHE**

1.1. preliminarmente, quanto alla sussistenza di un giudicato che la controricorrente, con la memoria depositata ex art. 380 bis c.p.c. e gli atti ad essa allegati, riconnette alla sentenza n. 21/02/12 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Forlì, si osserva che trattasi di decisione con la quale è stato dichiarato estinto il giudizio per cessata materia del contendere per aver l'ente disposto l'annullamento dell'atto impositivo afferente l'anno 2007;

1.2. la Corte di legittimità ha già affermato, dunque, il principio secondo cui la sentenza che dichiara cessata la materia del contendere è di carattere meramente processuale ed è inidonea a costituire giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere nel relativo giudizio (cfr. Cass. nn. 1695/2018; 10960/2010);

2.1. procedendo, quindi, all'esame del ricorso va in primo luogo respinta l'eccezione, sollevata dalla controricorrente, di inammissibilità del ricorso per intervenuto giudicato interno relativo alla questione circa la deducibilità dei medesimi costi e spese ai fini IVA;

2.2. la sentenza (o la parte della pronuncia, come nella specie) emessa nel giudizio riguardante l'IVA non spiega, infatti, efficacia di giudicato in quello avente ad oggetto le imposte sui redditi, non risultando a tal fine sufficiente la mera circostanza estrinseca dell'identità di contenuto delle due sentenze, in quanto la problematica relativa alla detraibilità dell'IVA può anche risolversi secondo criteri di fatto diversi da quelli riguardanti la deducibilità dei costi dalla base imponibile delle imposte sui redditi (cfr. Cass. nn. 14596/2018, 25200/2009, 15396/2008);

2.3 vanno inoltre disattese le ulteriori eccezioni del controricorso in merito all'ammissibilità del ricorso introduttivo, poiché i fatti di causa sono del tutto chiari e comprensibili dal testo di quest'ultimo, cosicché lo stesso non può essere ritenuto indeterminato o privo di autosufficienza;

2.4. l'oggetto del contendere, infatti, è molto lineare, consistendo nella interpretazione data dalla CTR alla normativa indicata in premessa, che viene in rilievo nel caso di specie per determinare, la deducibilità integrale, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi e delle spese afferenti gli autoveicoli aziendali, e la domanda dell'Ufficio ricorrente è altrettanto chiara, laddove richiede la cassazione della sentenza di merito per avere indebitamente stabilito l'integrale deducibilità con riguardo ad autoveicoli in mancanza di prova del loro uso strumentale esclusivo da parte del contribuente;

3.1. poste tali premesse, l'art. 121 bis (ora 164) del TUIR, con riguardo ai veicoli, ne prevede la deducibilità integrale dei costi e delle spese solo per alcuni tipi e cioè per quelli esclusivamente strumentali all'esercizio dell'attività propria dell'impresa;

3.2. grava, dunque, in primo luogo, sulla parte contribuente dare prova dell'esclusiva strumentalità del bene acquistato all'esercizio dell'impresa, atteso che, nel processo tributario, grava sul contribuente l'onere

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi (cfr. Cass. nn. 14858/2018, 2935/2015, 10964/2007);

3.3. con particolare riguardo all'uso strumentale esclusivo del veicolo aziendale nell'attività propria dell'impresa, disciplinato dall'art.121 cit., si osserva inoltre che il legislatore ha previsto diverse regole di deducibilità, che variano in funzione sia del tipo di veicolo che dell'uso, che di esso si fa nell'esercizio dell'impresa, stabilendo un'integrale deducibilità nel caso in cui la stessa attività propria dell'impresa non possa essere esercitata prescindendo dal mezzo di trasporto; nell'art. 164 TUIR, lett. b), invece, si fa riferimento ai veicoli che sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa (ma non nell'attività propria dell'impresa), arte o professione, senza alcun riferimento espresso in merito all'esclusività o meno dell'utilizzo (e quindi ad un eventuale uso promiscuo) del veicolo nell'esercizio dell'impresa, arte o professione;

3.4. il legislatore, nell'individuare con riguardo a quali mezzi possano essere interamente deducibili i costi e le spese ai fini delle imposte sui redditi, deve ritenersi aver considerato, dunque, come fattore scriminante, l'indispensabilità di quei veicoli per l'esercizio stesso dell'impresa, ovvero la circostanza che l'attività dell'impresa senza quei veicoli non possa essere esercitata; se un uso promiscuo è presunto - ma non espressamente previsto - per quei veicoli che, pur essendo strumentali all'attività (generica) d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa, tale uso promiscuo non è né presunto, né consentito per i veicoli senza i quali l'impresa non possa essere esercitata (c.d. strumentali *strictu sensu*);

3.5. nel caso in esame la CTR ha, tuttavia, ritenuto che l'Ufficio non potesse contestare la deduzione integrale dei costi poiché non occorreva <<una diretta correlazione tra gli autoveicoli e le attività tipiche da cui derivano i ricavi tassabili>>, valorizzando unicamente la circostanza che l'oggetto sociale della contribuente non consisteva <<soltanto nella produzione di cisterne, serbatoi e contenitori, ma anche nella loro diretta posa in opera e successiva manutenzione sull'intero territorio nazionale>>, affermando quindi che <<per garantire l'espletamento di siffatti compiti ...(fossero)... necessari automezzi tanto per il trasporto dei beni quanto per

guy

AD

gli spostamenti del personale necessario per l'esecuzione e il controllo dei lavori>> e che la prova della <<necessità o dell'uso esclusivo>> dovesse desumersi dalla <<tipologia dei veicoli interessati dalla questione e dalla pacifica natura dell'attività aziendale>>, senza dare atto, al contrario, della sussistenza o meno di idonea prova documentale, offerta dalla contribuente, circa il suddetto utilizzo dei veicoli in relazione all'integrale deducibilità dei costi sostenuti in relazione ai medesimi;

*AR* 3.6 l'impugnata sentenza, che non si è quindi attenuta ai principi dianzi illustrati, consentendo l'integrale deduzione dei costi e delle spese relativi agli autoveicoli <<destinati allo spostamento del personale necessario per garantire il fruttuoso svolgimento dell'attività di impresa>>, pur non essendo sufficiente che il bene sia semplicemente strumentale, come nella specie, essendo altresì richiesto che la presenza dell'autoveicolo sia indispensabile ed esclusivamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività d'impresa e che ciò costituisca oggetto di prova da parte della contribuente, va, in conseguenza, cassata, con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, che si atterrà agli anzidetti principi, accertando, in fatto, l'utilizzo dei veicoli per scopi meramente aziendali, e provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di cassazione

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 1.10.2018.