Sentenza del 27/04/2018 n. 10211 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate recuperò nei confronti della s.p.a. Wuber, poi fusa per incorporazione nella s.p.a. Salumificio Fratelli B., maggiore materia imponibile ai fini dell'iva, dell'irpeg e dell'irap. Fece leva, per quanto ancora d'interesse, sull'omessa contabilizzazione di rimanenze, la fondatezza della quale fu affermata in primo grado, ma esclusa in secondo, in base alla considerazione che la violazione dell'art. 2124 - ter c.c., benchè effettivamente compiuta, non comportasse di per sè l'emersione di maggiore materia imponibile, che nel caso in esame non era stata sottratta ad imposizione; sicchè la violazione produceva soltanto l'applicazione di una sanzione.

L'Agenzia contestò inoltre l'indebita deduzione di quote di ammortamento di beni, conseguente alla loro diversa classificazione, ma il giudice di primo grado, con valutazione confermata da quello d'appello, postulando l'esistenza di una zona grigia, ha priviliegiato la classificazione operata dal contribuente, perchè non significativamente discosta dai parametri normativi. Analogo ragionamento è stato seguito per la ripresa incentrata sull'indebita deduzione di costi relativi ad immobilizzazioni materiali fatti confluire fra gli altri oneri pluriennali.

Quanto all'ulteriore posta concernente l'indebita deduzione di quote di ammortamento anticipato, la Commissione Tributaria Regionale ha convenuto con quella provinciale sull'irrilevanza sul piano fiscale dell'omissione delle corrispondenti variazioni in diminuzione del reddito a titolo di ammortamenti anticipati, del resto evidenziati nel libro cespiti.

I costi esposti nelle fatture per servizi vari emesse dalla s.r.l. Provitaly furono ritenuti non deducibili, perchè non inerenti, in considerazione della genericità della descrizione dei servizi acquistati e comunque dell'inattendibilità delle relative fatture, riferite al medesimo periodo e con rinvio a un contratto privo di indicazioni in ordine alla misura dei corrispettivi; inattendibilità destinata a prevalere, nella prospettazione della Commissione Tributaria Regionale, sulla rilevanza della logica imprenditoriale valorizzata dalla società.

Il giudice d'appello, invece, contrariamente a quello di primo grado, ha ritenuto che la logica imprenditoriale giustifichi le rinunce unilaterali ai crediti vantati e gli sconti relativi a merce scaduta.

L'Agenzia recuperò poi costi perchè dedotti in violazione del principio di competenza, in quanto oggettivamente quantificabili nell'anno d'imposta 2004 ed ottenne ragione in secondo grado.

Infine, quanto alla ripresa per iva concernente gli sconti e i premi di fine anno, che, secondo l'Ufficio, non erano ancorati a determinate operazioni, la Commissione Tributaria Regionale, nel confermare le statuizioni di primo grado, ha ritenuto che sconti e promozioni fossero ancorati a previsioni contrattualmente determinate, in relazione alle quali ha anche acquisito sia pure a campione dimostrazione dell'effettività delle relative operazioni.

Contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per ottenerne la cassazione, che affida a tredici motivi, cui replica la società con controricorso e ricorso incidentale articolato in tre mezzi, che illustra con memoria. L'Agenzia contrasta con controricorso il ricorso incidentale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del controricorso, là dove è proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, estraneo al giudizio.

2. - Con i primi sei motivi del ricorso principale, che vanno esaminati congiuntamente, perchè affrontano sotto diversi profili la medesima questione, l'Agenzia aggredisce la statuizione della sentenza impugnata che riguarda la ripresa inerente alla deduzione di quote di ammortamento. Ripresa liquidata dalla Commissione Tributaria Regionale con considerazioni concernenti l'opinabilità delle classificazioni diverse prospettate dalle parti, che l'hanno indotta a privilegiare quella proposta dalla società, perchè non significativamente discosta dai parametri normativi, che omette di enunciare, in un'ottica ispirata al favor rei.

La statuizione è quindi censurata:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 113 c.p.c., in combinazione con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, col principio penalistico del favor rei e con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102 (primo motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione delle medesime norme (secondo motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per insufficienza delle motivazione in ordine al fatto controverso della classificazione dei beni, strumentale e prodromica rispetto all'ammortizzabilità dei relativi costi (terzo motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ancora per violazione delle norme dinanzi indicate, oltre che del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 103, riproponendo la questione della illegittimità della decisione equitativa che assume operata nel caso in esame (quarto motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendo che le affermazioni in questione del giudice di secondo grado contrastino con le norme indicate in relazione al primo motivo (quinto motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per l'insufficienza della motivazione in relazione alla natura dei singoli costi ammortizzabili (sesto motivo).

La censura, benchè pletoricamente formulata e ripetitivamente frammentata nei sei motivi, è fondata.

2.1.- Come emerge dal punto del ricorso in cui sono riprodotte le ragioni della pretesa impositiva (pagine 23-26), la ripresa concerne costi dalla società imputati alla voce "macchine ufficio", ma che secondo l'Agenzia concernono un apparecchio installato all'interno di un'impastatrice al fine di automatizzarla, il quale, in conseguenza, non acquista autonomia dall'impianto principale; sicchè, contrariamente a quanto sostenuto dalla contribuente, l'apparecchio andrebbe classificato sotto la voce "impianti specifici", che sconta una minore aliquota di ammortamento.

Su questo tema hanno speso le proprie difese le parti, laddove la Commissione Tributaria Regionale ha eluso il compito ad essa spettante di qualificare l'impianto e di classificarlo sotto una voce, anzichè un'altra, in quanto si è limitata a esprimere valutazioni probabilistiche, propendendo infine per una scelta ispirata al principio, in questo caso eccentrico, del favor rei.

La censura va quindi accolta.

3. - Parimenti fondato è il settimo motivo del ricorso principale, col quale, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia si duole della falsa applicazione il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 3, là dove la Commissione Tributaria Regionale, pur prendendo atto dell'avvenuto raddoppiamento, da parte della contribuente, delle quote di ammortamento ordinario senza evidenziare nella dichiarazione dei redditi la corrispondente variazione in diminuzione del reddito d'esercizio, ha escluso di questa condotta qualsiasi rilievo sul piano fiscale.

3.1. - La pronuncia del giudice d'appello si pone in contrasto con l'orientamento di questa Corte (in espressione del quale vedi Cass. 7 maggio 2014, n. 9804), secondo il quale, in tema di determinazione del reddito d'impresa, per la deducibilità delle maggiori quote di ammortamento "accelerato" del costo dei beni strumentali, è richiesta la prova, a carico del contribuente, della loro più intensa utilizzazione rispetto a quella normale del settore al quale essi appartengono.

3.2. - Ciò perchè a far data dal 10 gennaio 2004, in virtù del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 102, come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, la deducibilità fiscale delle quote d'ammortamento continua ad essere consentita al massimo entro il limite stabilito per ciascuna categoria di beni dal D.M. 31 dicembre 1988, mentre non è più previsto alcun ammontare minimo di iscrizione delle quote medesime; sicchè la durata minima del processo di ammortamento dovrà essere almeno pari a quella stabilita in via normativa, mentre quella massima resta affidata alla discrezionalità del contribuente (Cass. 1 luglio 2015, n. 13481).

L'art. 102, comma 20, del tuir non introduce difatti una deroga alle disposizioni del codice civile in materia di bilancio, le quali sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali, e non è idoneo a fondare una deroga al generale nesso di derivazione del reddito imponibile dal risultato economico, come governato dalle regole generali (Cass. 17 ottobre 2014, n. 22016; 14 ottobre 2015, n. 20680).

Il motivo va quindi accolto.

4. - Con l'ottavo, col nono e col decimo motivo del ricorso principale, da esaminare congiuntamente perchè riguardano sotto diversi profili la medesima censura, l'Agenzia aggredisce sotto il profilo della violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, (ottavo motivo), della violazione dei criteri di riparto dell'onere della prova in combinazione con l'art. 101 (nono motivo) e del vizio d'insufficiente motivazione sui fatti controversi della certezza dell'inesigibilità dei crediti (decimo motivo) la statuizione del giudice d'appello che ha giustificato la rinuncia ai crediti col mero richiamo alla logica imprenditoriale, ritenuta insindacabile.

4.1. - La sentenza confligge col consolidato orientamento di questa Corte (Cass. 20 aprile 2016, n. 7860; in linea, 14 gennaio 2015, n. 447), in base al quale la disciplina fiscale della perdita su crediti, regolata dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, stabilisce che l'inesigibilità del credito deve risultare da "elementi certi e precisi", sicchè, ove la perdita derivi da rinuncia al credito, occorre che l'atto unilaterale di rinuncia sia giustificato da un'effettiva irrecuperabilità del credito. Altrimenti, la rinuncia rientra nel novero degli atti di liberalità indeducibili a fini fiscali.

Inidoneo a sorreggere la condotta della società di deduzione delle perdite su crediti imputabili a rinunce è dunque il mero richiamo alla logica imprenditoriale, che, in quanto ritenuta insindacabile, traligna in arbitrio.

La complessiva censura va quindi accolta, in quanto occorre che il giudice di merito riesamini la vicenda.

5. - Considerazioni di segno analogo evidenziano la fondatezza dell'undicesimo e del dodicesimo motivo del ricorso in esame, da esaminare congiuntamnete, perchè concernenti sotto diversi profili la medesima censura, con i quali l'Agenzia, rispettivamente in base all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e al n. 3, lamenta l'insufficienza della motivazione della sentenza in ordine alla certezza della perdita sui crediti oggetto delle rinunce e alla sua economicità (undicesimo motivo), nonchè la violazione dell'art. 2697 c.c., in combinazione con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, là dove, a fronte della contestazione dell'Ufficio relativa all'inerenza all'attività d'impresa dei costi imputati a sconti per merce scaduta, successivamente alla consegna della merce, il giudice d'appello si è limitato a far leva ancora su una pretesa insindacabilità della logica imprenditoriale (dodicesimo motivo). E ciò pur dando atto che "...non è dato sapere realisticamente se - la società - riconosca degli importi per merce scaduta in una logica di doverosità contrattuale, o per una valutazione "commerciale" di medio periodo (conquistare o "fidelizzare" il cliente)...".

5.2. - Anche per tale aspetto va richiamata la giurisprudenza di questa Corte, in base alla quale, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, a fronte della contestazione dell'Ufficio in ordine all'inerenza dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, l'onere della relativa prova di ricavi incombe sul contribuente.

Di contro, la Commissione, rinvenendo la giustificazione dell'applicazione degli sconti nella insindacabile logica imprenditoriale, ha eluso e in definitiva violato l'applicazione della regola sul riparto dei carichi probatori.

Il che determina l'accoglimento del motivo.

6. - Infondato è, invece, il tredicesimo motivo del ricorso principale, col quale, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'Agenzia lamenta l'insufficienza della motivazione sul fatto controverso e decisivo concernente, quanto alla pretesa impositiva per iva, la mancanza di prestazioni o di cessioni a fronte della corresponsione da parte della società di premi di fine anno.

La motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, oppure quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento (Cass., sez. un., 25 ottobre 2013, n. 24148).

6.1. - Nel caso in esame, il giudice d'appello ha ancorato la propria valutazione a "singole pattuizioni contrattuali" e alla "dimostrazione della effettività delle promozioni stesse...", sia pure a campione.

A queste valutazioni l'Agenzia non ha opposto specifici fatti di segno diverso.

Il che induce a ritenere che il motivo si traduca in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione.

6.2. - D'altronde in relazione ad analoga pretesa relativa all'anno d'imposta 2006, questa Corte, con ordinanza 28 aprile 2014, n. 9325, è giunta alle medesime conclusioni relative alla mancata indicazione da parte dell'Agenzia, che anche in quel caso aveva dedotto vizio di motivazione della sentenza impugnata, di fatti decisivi idonei a ribaltare il ragionamento del giudice.

7. - In accoglimento dei primi dodici motivi del ricorso principale, la sentenza va cassata in relazione ai corrispondenti profili, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione.

8. - Con i primi due motivi del ricorso incidentale, da esaminare congiuntamente, perchè afferenti sotto diversi profili alla medesima censura, la società lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, perchè il giudice d'appello, a proposito delle fatture della Provitaly, avrebbe violato la regola in base alla quale sono deducibili dal reddito d'impresa le spese che siano inerenti ad attività o a beni da cui derivano altri proventi, con i riverberi sull'iva (primo motivo), nonchè, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa e insufficiente motivazione in ordine alla correlazione delle predette spese con i ricavi, con i riverberi sull'iva (secondo motivo).

La censura è affetta da plurimi profili d'inammissibilità.

8.1. - Anzitutto, essa non è congruente col contenuto della decisione impugnata. La valutazione del giudice d'appello si è difatti arrestata ad uno stadio che precede la valutazione dell'inerenza: là dove ha fatto leva sulla genericità delle fatture, "...che si limitano a contenere l'esposizione di

una somma sempre di un certo rilievo- e di un periodo di riferimento...", senza specificare neanche i corrispettivi, ha in definitiva escluso che tali fatture documentassero adeguatamente le operazioni, provandone il compimento ed illustrandone le caratteristiche, in modo da consentire al fisco di esercitare i propri controlli.

8.2. - Già in passato questa Corte (Cass. 10 ottobre 2014, n. 21446) ha stabilito che, in tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo; per conseguenza l'amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati. In un'altra occasione la Corte (Cass. 8 ottobre 2014, n. 21184) ha negato la deducibilità del corrispettivo di una consulenza svolta dalla capogruppo a favore della controllata - contribuente, proprio in ragione della genericità e laconicità della descrizione della prestazione in fattura e nel contratto regolante il rapporto fra le due società e della impossibilità, ma soltanto conseguente, per il fisco di verificare analiticamente ed adeguatamente l'inerenza della spesa, tanto più necessaria atteso il suo ingente ammontare.

8.3. - Nè la società ha indicato la sussistenza di adeguati elementi idonei a supplire la laconicità e la genericità delle fatture secondo le indicazioni rese, sia pure in tema di iva, dalla giurisprudenza unionale (Corte giust. 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis-o6), seguita da quella interna (Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384).

Gli elementi di fatto indicati col secondo motivo, difatti, sono anch'essi generici e quindi inidonei allo scopo.

9. - Inammissibile è, infine, il terzo motivo del ricorso incidentale col quale la società si duole, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della violazione art. 109, commi 1 e 2, del tuir, là dove il giudice d'appello ha escluso la derogabilità al principio d'imputazione temporale dei componenti del reddito, sebbene gli accordi commerciali dai quali i costi derivavano prevedessero l'emissione di note in esito a determinazione del fatturato trimestrale.

Il motivo è difatti carente di autosufficienza - contenuto delle pattuizioni contrattuali concernenti i tempi e le modalità di determinazione degli importi cui ragguagliare i costi.

9.1. - In mancanza di tale specificazione, va applicata la regola generale in base alla quale i componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito possono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza; tuttavia, i costi sostenuti dopo la chiusura dell'esercizio contabile di riferimento, ma incidenti sul ricavo netto determinato dalle operazioni dell'anno già definito devono costituire elementi di rettifica del bilancio dell'anno precedente, così concorrendo a formare il reddito d'impresa di quell'anno ed incidendo legittimamente in flessione sullo stesso senza che sia lasciata al contribuente la facoltà di decidere a quale anno imputare tali costi - tutte le volte in cui siano divenuti noti, in

quanto certi e precisi nell'ammontare, prima della delibera approvativa del risultato d'esercizio (Cass. 14 febbraio 2014, n. 3484).

Laddove cade pur sempre sul contribuente l'onere di allegare e di provare che certezza e determinazione siano state raggiunte in epoca successiva.

10. - Il ricorso incidentale va dunque respinto.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie i primi dodici motivi del ricorso principale, cassa per i profili accolti la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione; rigetta l'ultimo motivo del ricorso principale, nonchè per intero quello incidentale.

Così deciso in Roma, il 23 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza