Sentenza del 20/07/2018 n. 19369 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza del 27.8.2010 la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 146/02/2007 della Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, che aveva accolto il ricorso, proposto dalla società contribuente E. S.r.L., contro avviso di accertamento IVA IRPEG IRAP annualità 2000, sulla base dei seguenti rilievi: sopravvenienze attive non contabilizzate e non dichiarate, rettifica delle rimanenze finali, indeducibilità dei costi relativi a compensi corrisposti ai consiglieri di amministrazione, ad accantonamenti a titolo di TFM in favore dei medesimi consiglieri e a spese di "studio e di ricerca" e per "servizi vari commerciali".

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a cinque motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, "violazione dell'art. 59, comma 5 TUIR (versione ante 2004) e dell'art. 2697 c.c. - Omessa o comunque insufficiente motivazione".

Con il terzo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, "violazione dell'art. 16, comma 1, lett. c), artt. 70, 74 e 76 TUIR (versione ante 2004), e dell'art. 2697 c.c.".

Con il quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione dell'art. 62, comma 3 TUIR".

Con il quinto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, "violazione dell'art. 75 TUIR e dell'art. 2697 c.c. - Omessa o comunque insufficiente motivazione e illogica motivazione".

La società contribuente si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale, ed ha, altresì, illustrato le proprie ragioni con memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso si lamenta, in primo luogo, che la CTR non avrebbe preso in considerazione gli argomenti svolti con l'appello relativi al "criterio di sopravvalutazione delle giacenze in misura del 20% (ravvisandola nonostante la sua omissione nel 1999, a motivo del condono del p.v.c. per tale anno)", ed in particolare circa la "omessa dimostrazione dei presupposti di tale criterio e dei suoi componenti".

1.2. La censura in esame è infondata, atteso che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (cfr. ex multis Cass. n. 24155/2017).

1.3. Nel caso in esame la CTR, confermando la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso del contribuente anche relativamente ai suddetti rilievi mossi dall'Ufficio finanziario, affermando che non erano "emersi elementi certi in base ai quali potersi confermare l'ipotesi elusiva" configurata dall'Ufficio, ha motivatamente disatteso tutti i motivi di censura dell'appellante relativi alla pronuncia impugnata.

2.1. E' fondato il profilo di censura del secondo motivo di ricorso con cui si lamenta che la CTR abbia erroneamente ritenuto legittima la maggiorazione forfettaria delle rimanenze in misura pari al 20% ai fini dell'accertamento del reddito della società per l'anno 2000.

2.2. Risulta sia stato contestato, dall'Ufficio, il valore delle rimanenze finali dell'annualità 2000 in relazione all'operata sottovalutazione delle rimanenze per l'anno di imposta 1999, con riguardo alla quale la contribuente deduce la sussistenza di un errore di ordine elaborativo-informatico che aveva impedito l'applicazione della maggiorazione ed a cui era stato posto rimedio con successiva dichiarazione integrativa ai sensi della L. n. 289 del 2002.

2.3. La valutazione delle rimanenze (cd. "giacenze di magazzino"), come noto, è un'operazione tecnico-contabile necessitata dall'esigenza di determinare periodicamente i risultati di un'attività imprenditoriale e si risolve nell'attribuzione di un valore alle stesse, previa rilevazione (conta fisica) delle giacenze effettive, che può essere compiuta utilizzando una pluralità di metodi tra loro alternativi.

2.4. In materia di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 59 cit. TUIR, nel testo vigente all'epoca (2000) cui si riferisce il presente giudizio, dispone, dunque, al comma 1, che "le rimanenze finali... concorrono a formare il reddito per un valore... non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono"; quindi è stabilito, al comma 3 (relativamente agli esercizi successivi a quello in cui per la prima volta si siano formate) che, "se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità... costituiscono voci distinte per esercizi di formazione"; infine, il comma 6 dispone che "le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo".

2.5. Il complesso di queste disposizioni fonda, in campo tributario, il cd. principio di continuità dei valori di bilancio, per cui le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, e le reciproche variazioni - come meglio precisato dalla norma citata, dopo la suddetta modifica legislativa - "concorrono" a formare il reddito dell'esercizio (cfr. Cass. nn. 17298/2014; 11748/2008).

2.6. Quel che rileva, quindi, come punto di partenza del computo non è il primo anno di accertamento, bensì il primo esercizio in cui le rimanenze si verificano, anche se, in seno al giudizio tributario, a delimitare il perimetro della lite sono i dati che emergono dagli avvisi di accertamento (cfr. Cass. n. 3344/2013 in motivazione).

2.7. Orbene, la CTR ha annullato il recupero a tassazione derivante dalla rettifica delle rimanenze finali relative all'anno 2000 per adeguarle a quelle originariamente esposte nell'annualità 1999 senza tener conto che:

a) la società non aveva provveduto a fornire il prospetto previsto dalla L. n. 289 del 2002, art. 14, comma 1, ("Le società di capitali e gli enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonchè le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi d'impresa posseduti, che si avvalgono delle disposizioni di cui all'art. 8, possono specificare in apposito prospetto i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse; con riguardo ai predetti imponibili, maggiori imponibili o minori perdite non si applicano le disposizioni dell'art. 75, comma 4 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 61, comma 3, e successive modificazioni. Il predetto prospetto è conservato per il periodo previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, e successive modificazioni, e deve essere esibito o trasmesso su richiesta dell'ufficio competente"), con conseguente irrilevanza, ai fini dell'accertamento in oggetto dell'intervenuto condono per l'annualità 1999;

b) non aveva in altro modo specificamente indicato la consistenza dei costi di produzione di produzione delle rimanenze in funzione della maggiorazione del 20 % del loro costo ("i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso", art. 59, comma 5 TUIR vigente ratione temporis), essendosi limitata la contribuente, secondo quanto riportata dalla stessa CTR, a generiche dichiarazioni circa l'incidenza "sui prodotti in corso di lavorazione del "costo del lavoro (con esclusione del personale amministrativo)" e delle "spese di fabbricazione (comprese quelle generali con esclusione delle commerciali di vendita)".

2.8. Ne consegue la ricorrenza della dedotta violazione di legge (art. 59, cit. TUIR), con riferimento al richiamato principio di continuità dei valori di bilancio, dal momento che - ferma restando la variazione delle rimanenze finali 1999 per effetto della dichiarazione integrativa ai fini del condono previsto dalla L. n. 289/2002 - analogo aumento del costo delle rimanenze finali 2000 non era possibile in quanto l'entità di dette rimanenze finali non era stata affatto giustificata.

2.9. Questa Corte ha invero reiteratamente affermato che "nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri o a costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta" (cfr. Cass. nn. 27043/2014; 22542/2014; 11205/2007), sicchè una volta che l'ufficio abbia contestato l'attendibilità della posta, illustrando le ragioni "per le quali quella voce debba considerarsi indeducibile" (cfr. Cass. n. 7867/1997), "scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario" (cfr. Cass. n. 10148/2000), gravando su di lui "l'onere della prova dell'esistenza e dell'inerenza" (cfr. Cass. n. 27458/2013) dei costi portati in deduzione, da assolversi mediante l'allegazione dei "fatti che vi danno luogo" (16198/2001), all'uopo non risultando bastevole "che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa" (cfr. Cass. n. 21184/2014).

2.10. Disattendendo l'attendibilità della posta (aumento dei costi di produzione delle rimanenze) in ragione del fatto che non vi era una prova documentale della sua effettività, ovvero della composizione dei costi di produzione che avevano determinato la variazione in aumento del valore delle rimanenze, l'Ufficio aveva proceduto a contestare la legittimità dell'operata operazione contabile, dando idonea prova che essa non poteva considerarsi certa.

2.11. A fronte di questo sarebbe stato perciò onere probatorio della parte, nella dinamica distributiva che regola in questa materia il governo della prova in sede di accertamento, prima, ed in sede contenziosa, dopo, dare attendibile prova del contrario mediante l'allegazione degli idonei elementi di conoscenza documentale atti a comprovare che la maggiorazione del 20% del costo di produzione delle rimanenze era stata nella specie effettuata correttamente, in difetto del che l'impugnata sentenza, che ha ritenuto l'insussistenza di elementi positivi di reddito non dichiarati, pur in assenza di una prova attendibile circa la corretta e legittima "valorizzazione delle rimanenze di magazzino al 31.12.2000 effettuata... con aumento del 20% del loro costo di esercizio", risulta palesemente errata ed anche carente di motivazione (con accoglimento anche del suddetto profilo di censura), meritevole perciò di cassazione.

3.1. E' fondato il terzo motivo di ricorso.

3.2. Con riguardo alle censure circa l'affermata deducibilità degli accantonamenti del T.F.M. in favore dei consiglieri di amministrazione della società contribuente sulla base di delibera assembleare priva di data certa, questa Corte, in relazione a vicende esattamente corrispondenti a quella odierna, ove, appunto si dibatteva della deducibilità ai fini IRPEF ed IRAP quali componenti negativi di reddito degli accantonamenti effettuati dalla società in favore dei propri amministratori al fine del trattamento di fine mandato, ha già avuto modo di chiarire che il rinvio che l'art. 70, comma 3 TUIR nel testo vigente prima del D.Lgs. n. 344 del 2003 opera all'art. 16, comma 1, lett. c) TUIR, è un rinvio pieno, nel senso che ai fini della deducibilità dei relativi accantonamenti si richiede che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

3.3. Donde la massima, che il Collegio pienamente condivide e alla luce del quale occorre regolare anche il caso in disamina, considerata l'inesistenza di un pregresso atto scritto con data certa (da ritenersi tale, in caso di delibera assembleare, in via alternativa ed esemplificativa, in caso di redazione di verbale di assemblea da parte di un notaio, di estratto notarile del libro delle deliberazioni dell'assemblea, di autentica notarile delle firme dei soci sul verbale di delibera, di rituale notifica del verbale di delibera all'amministratore stesso, di registrazione della delibera dei soci presso l'Ufficio del Registro, o di invio all'amministratore con raccomandata di copia della delibera in plico senza busta, tutte ipotesi che pacificamente non ricorrono nell'odierna fattispecie), secondo cui in tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 70, comma 3, nello stabilire che le disposizioni dei precedenti commi 2 e 3, concernenti la deducibilità degli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 16 stesso t.u., comma 1, lett. c) - norma quest'ultima secondo la quale l'imposta si applica separatamente alle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art. 49, comma 2 se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto -, opera un rinvio non ai soli fini dell'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità (nel qual caso sarebbe stato sufficiente il rinvio all'art. 49, comma 2 - pure menzionato all'art. 16, lett. c -, che individua appunto i redditi di lavoro autonomo, fra i quali rientra quello dell'amministratore), ma altresì ai fini della sussistenza delle condizioni richieste dall'art. 16, stessa lett. c) e cioè che "il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto" (cfr. Cass. nn. 16788/2016, 18752/2014, 10959/2007).

4.1. E' parzialmente fondato il quarto motivo di ricorso, con cui si lamenta che la CTR avrebbe ammesso la deducibilità dei compensi corrisposti ai consiglieri di amministrazione della società contribuente, pur trattandosi di società di capitali e non di società di persone, e la mancanza di congruità dei compensi in questione.

4.2. In tema di reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 62, comma 3, richiamato dal successivo art. 95, comma 1, vigenti "ratione temporis", risultano infatti deducibili anche i compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali (cfr. Cass. nn. 9036/2013, 3243/2013).

4.3. Ciò posto, occorre altresì evidenziare che in tema di determinazione dei redditi di impresa, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche ove non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, sicchè la deducibilità, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62 (ora art. 95, comma 5), dei compensi degli amministratori di società non implica alcun vincolo alla misura indicata nelle deliberazioni sociali o nei contratti, competendo agli uffici finanziari la verifica dell'attendibilità economica dei predetti dati (cfr. Cass. nn. 24379/2016; 9036/2013; 13478/2001).

4.4. Il ricorso merita, quindi, accoglimento in ordine al profilo relativo ai compensi agli amministratori, che la CTR ha ritenuto non sindacabili da parte della Amministrazione quando risultino regolarmente deliberati, essendo convinzione di questa Corte che la deducibilità al

sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62 dei compensi degli amministratori, soci e non soci, delle società non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o contratti.

5.1. Con riguardo al quinto motivo di ricorso non trovano fondamento le censure della ricorrente circa l'affermazione della deducibilità delle spese relative all'acquisto di due brevetti, sostenute dalla società M. S.p.A. e ribaltate alla E. S.p.A. (già R. S.p.A.), a fronte delle contestazioni dell'Ufficio di difetto di inerenza relativamente all'attività di quest'ultima, atteso che i diritti di brevetto spettavano esclusivamente alla M. S.p.A.

5.2. Sul punto la CTR ha giustificato la deducibilità delle spese sul rilievo che il brevetto in questione ineriva all'attività di produzione di freni meccanici svolta dalla R. e non all'attività di produzione di pastiglie freni svolta dalla M. S.p.A., il che "anche in assenza di espresse deliberazioni del consiglio di amministrazione della M. S.p.A. in ordine all'accollo dei costi in questione alla R. S.p.A., trattandosi di società appartenenti allo stesso gruppo e comunque organicamente collegate porta(va) ad escludere che tra le due società nella fattispecie...(fosse)... stato posto in essere un comportamento elusivo, tanto più in quanto manca(va)no elementi certi su cui fondare tale presunzione".

5.3. Orbene, ai sensi dell'art. 75 TUIR, vigente ratione temporis, ciò a cui deve aversi riguardo ai fini della detraibilità della spesa è la strumentalità del bene, oggetto degli esborsi del contribuente, all'attività dell'impresa, a prescindere dalla proprietà del bene da parte del soggetto nel senso che deve risultare provato che le spese sono state sostenute "nell'esercizio dell'impresa, al fine della realizzazione del miglior esercizio dell'attività imprenditoriale e dell'aumento della redditività della stessa, e che, ovviamente, risultino dalla documentazione contabile" (cfr. Cass. n. 1788/2017, 13327/2011, in materia di imposte dirette).

5.4. Premesso che nella sentenza, come dianzi illustrato, è accertato in fatto che le spese di cui trattasi sono state sostenute in relazione a brevetto funzionale all'attività imprenditoriale della ricorrente, deve ritenersi che la deducibilità di detti costi non possa essere subordinata al diritto di proprietà del brevetto, essendo sufficiente che il costo sia stato sostenuto nell'esercizio dell'impresa, al fine della realizzazione del miglior esercizio dell'attività imprenditoriale e dell'aumento della redditività della stessa, e che, ovviamente, risultino dalla documentazione contabile; ciò che rileva, in definitiva, è la strumentalità del bene, con riguardo al quale viene sostenuta la spesa, all'attività dell'impresa, a prescindere dalla proprietà del bene da parte del soggetto che la sostiene, (fermo rimanendo ovviamente la configurabilità di fattispecie fraudolente - e cioè in definitiva di ipotesi di fittizietà dei costi -, che l'Amministrazione non ha, nel caso in esame, contestato).

6. In conclusione, il ricorso va accolto quanto al secondo, al terzo ed al quarto motivo (nei limiti indicati in motivazione), respinti gli altri, sicchè la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, che provvederà ad applicare i superiori principi ed anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate nei limiti illustrati in motivazione, respinti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, che provvederà a regolare anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 26 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza