Sentenza del 27/07/2018 n. 19949 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con atto di appello depositato in data 18 dicembre 2007, l'Agenzia delle Entrate di Termoli impugnava la sentenza n. 95 del 3 ottobre 2006, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, in parziale accoglimento del ricorso proposto dalla società L. s.r.l. avverso l'avviso di accertamento IVA-IRPEG E IRAP n. (XXXXX), relativo all'anno d'imposta 2000, aveva annullato il detto accertamento limitatamente alle voci riguardanti la indeducibilità di perdite su crediti vantati dalla società e di costi non documentati relativi a lavori di confezionamento effettuati da due società estere consociate.

Secondo l'appellante, quanto al primo punto, la sentenza non era condivisibile dal momento che la società non aveva assoggettato i propri creditori a procedura concorsuale, sicchè avrebbe dovuto fornire la prova della asserita impossibilità di recuperare i relativi crediti; in relazione al secondo punto, concernente i costi non documentati, assumeva che, contrariamente a quanto argomentato dai primi giudici, l'Ufficio non aveva recuperato a tassazione tutti i costi sostenuti, bensì solo i costi differenziali non documentati, ovvero la differenza tra le fatture emesse dalle società estere per le prestazioni rese nei confronti della L. ed il costo effettivamente sostenuto da tali società.

La società appellata si costituiva contestando quanto avverso dedotto e proponendo appello incidentale con il quale chiedeva la riforma della sentenza impugnata nella parte in cui aveva rigettato il ricorso a suo tempo proposto con riferimento alle altre voci ritenute non deducibili.

Con sentenza n. 51/4/2010, depositata in data 27/9/2010, la Commissione Tributaria Regionale rigettava sia l'appello principale che l'appello incidentale, compensando le spese di giudizio.

Per la cassazione di tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso fondato su due motivi. Resiste con controricorso la L. s.r.l..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso è prospettata la "A) violazione e/o falsa applicazione dell'art. 66 (ora 101) TUIR e degli artt. 2423-bis e 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", nonchè la "B) omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Lamenta l'Agenzia ricorrente che la CTR, nel confermare la deducibilità della perdite su crediti siccome ritenuta dai primi giudici, avrebbe fondato la sua decisione sul "dato obiettivo" della "prescrizione dei crediti e della loro conseguente inesigibilità", senza indicare in cosa consisterebbe il "dato obiettivo" menzionato, nè la fonte di prova da cui avrebbe tratto tale convincimento, essendo stata prodotta in primo grado dalla Limar solo una lettera a firma di un legale, datata 31/12/2010, peraltro non menzionata nella sentenza impugnata, in cui si asseriva l'impossibilità del recupero per cessazione delle ditte debitrici o insussistenza di beni su cui potersi rivalere. Secondo la ricorrente, pertanto, difetterebbe la "prova circostanziata" della irrecuperabilità del credito, alla luce dei requisiti previsti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, comma 3, e dell'orientamento consolidato della Suprema Corte.

1.1 Il motivo, che si articola in due profili, rispettivamente ricondotti nel paradigma dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5 è infondato con riferimento ad entrambi i profili.

Sul tema della deducibilità delle perdite su crediti ai fini fiscali, non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la giurisprudenza di questa Corte - resa dapprima sull'art. 66 TUIR (applicabile ratione temporis alla fattispecie) e, successivamente, sull'art. 101 TUIR è effettivamente ferma nel ritenere la necessità, a carico del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita, di dimostrare gli elementi "certi e precisi" che hanno dato luogo ad una perdita, chiarendo ulteriormente che si può parlare di perdita su crediti quando il debitore non paga volontariamente e il credito non risulta attuabile coattivamente.

Ma il dato unitario che emerge dall'esame della giurisprudenza di questa Corte è che la ponderazione degli elementi forniti dalla parte contribuente per ritenere il credito di difficile esazione integrano una valutazione di fatto incensurabile in Cassazione, implicando indagini sul merito precluse a questa Corte (cfr. Cass., sez. 6-5, 14/01/2015, n. 403, Rv. 634164 - 01).

Orbene, l'Agenzia delle Entrate ha prospettato la violazione o falsa applicazione dell'art. 66 TUIR, nonchè dell'art. 2324 bis c.c., da parte della CTR che, nell'esercizio dei suoi poteri valutativi, ha stimato ricorrere il requisito della certezza della perdita così motivando sul punto: "quanto alle perdite sui crediti... appare evidente che il richiamo a elementi certi e precisi cui fa riferimento il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, comma 3, non deve intendersi come necessità di fare ricorso in ogni caso alla procedura concorsuale o comunque ad adoni di recupero del credito, dovendosi ritenere sufficiente il solo dato obiettivo della perdita del credito e prescindendo dall'accertamento di come tale perdita si sia prodotta. Nella fattispecie in esame si è in presenza di un dato obiettivo che consisteva nella prescrizione dei crediti e della conseguente loro inesigibilità".

Così facendo la CTR non solo si è mantenuta nel perimetro normativo dell'indicata disposizione senza determinare alcuna violazione di legge del tipo di quella prospettata dalla parte ricorrente, ma ha dato luogo ad una valutazione (circa la effettiva sussistenza della perdita del credito) incensurabile in sede di legittimità, se non nei limiti del difetto motivazionale di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, nel testo nel testo modificato dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 2 applicabile "ratione temporis".

Quanto alla dedotta violazione dell'art. 2697 c.c., che peraltro è indicata solo nell'intitolazione del motivo ma non argomentata, la stessa risulta comunque infondata, atteso che nella specie il ricorrente non lamenta una erronea attribuzione, da parte delle CTR, dell'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne risulta gravata secondo le regole dettate da quella norma (ossia un vizio deducibile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3), bensì una omessa o insufficiente motivazione sulla valutazione della prova, ipotesi che può essere fatta valere ai sensi del medesimo art. 360, n. 5 (Cass., sez. 3, 17/06/2013, n. 15107, Rv. 626907 - 01).

Viene dunque in rilievo il secondo profilo in cui si articola il motivo in esame.

Deve in proposito rilevarsi che la CTR, prima di decidere sul punto in esame e sugli altri motivi di gravame, ha premesso che "i giudici di 1^ grado hanno proceduto ad un analitico e preciso esame delle risultane del'accertamento e pertanto può essere sicuramente condiviso il giudizio formulato in ordine ai singoli aspetti della sentenza censurati dall'una e dall'altra parte".

Ne deriva che la successiva motivazione deve essere letta e valutata, quanto alla sua sufficienza e completezza, in correlazione con la decisione di primo grado e con i motivi di gravame.

In particolare, per quanto qui interessa, la CTP aveva espressamente richiamato la "abbondante documentazione e produzione" allegata dalla L. a sostegno del proprio ricorso ed aveva quindi ritenuto non fondata la pretesa dell'Agenzia dell'Entrate di recuperare a tassazione i crediti dichiarati non più esigibili, "vuoi perchè prescritti, vuoi perchè di non facile riscuotibilità".

A fronte di tale decisione, come eccepito dalla controricorrente e come risulta dal testo della sentenza della CTR, in sede di impugnazione l'Ufficio nulla ha eccepito in merito alla suddetta documentazione, nè alla ritenuta prescrizione o non facile riscuotiblità dei crediti, essendosi limitata a riproporre la difesa svolta in primo grado, affermando che la L. non aveva nemmeno preventivamente intrapreso alcuna azione necessaria per poter recuperare i crediti e che le perdite di tali crediti mancavano dei requisiti di certezza e precisione richiesti dall'art. 66 TUIR. Del tutto coerentemente, dunque, la sentenza impugnata ha ritenuto pacifico il dato della prescrizione dei crediti ed il suo verificarsi nell'anno di interesse (2000), in quanto circostanza affermata dalla sentenza di primo grado e mai contestata dall'Ufficio.

Resta conseguentemente esclusa la sussistenza del lamentato vizio di omessa o insufficiente motivazione su un "fatto controverso", atteso che, al contrario, la CTR ha dato esaustivamente atto delle ragioni della decisione, in particolare con riferimento alla prova della certezza e determinabilità dei crediti non esigibili, siccome circostanza già accertata dai primi giudici, la cui valutazione è stata espressamente richiamata e condivisa in assenza di motivi di impugnazione specifici sul punto.

Ciò, peraltro, in linea anche con il principio già espresso da questa Corte, ed al quale il Collegio intende dare continuità, secondo il quale il riferimento, contenuto nell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (nel testo introdotto dal D.Lgs. n. 40 del 2006, applicabile "ratione temporis"), al "fatto controverso e decisivo per il giudizio" implicava che la motivazione della "quaestio fattì fosse affetta non da una mera contraddittorietà, insufficienza o mancata considerazione, ma che fosse tale da determinare la logica insostenibilità della motivazione (Cass., sez. 3, 20/08/2015, n.

17037, Rv. 636317 - 01): insostenibilità che, per i motivi che precedono, evidentemente non ricorre nel caso in esame, così come non ricorre il presupposto del "fatto controverso".

2. Con il secondo motivo la ricorrente ha dedotto la "A) violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, e degli artt. 2423-bis e 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", nonchè la "B omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

In particolare, la ricorrente lamenta che la sentenza impugnata, richiamando il divieto di doppia imposizione sancito dalla normativa comunitaria, abbia ritenuto infondata la pretesa di recupero dei costi relativi a prestazioni di servizi forniti da due società estere senza tener conto dell'effettiva motivazione posta dall'Ufficio a fondamento di tale pretesa, e cioè la circostanza che il recupero aveva riguardato solo la parte dei predetti costi non risultante da idonea documentazione probatoria. Ciò in quanto i costi non documentati non possono essere ritenuti deducibili, mancando al riguardo la prova dell'inerenza all'attività esercitata.

Secondo la tesi sostenuta dalla ricorrente, invero, le due società estere non possedevano autonomia gestionale e finanziaria rispetto alla società L. , sicchè non avevano titolo ad emettere fatture al valore di mercato, con la ulteriore conseguenza che non poteva rientrare tra i costi deducibili l'intero importo dalle stesse fatturato (comprensivo del margine di profitto), ma solo la parte corrispondente al costo effettivo, di fatto sostenuto dalla stessa società ricorrente.

2.1. Il motivo, anch'esso articolato in due profili di censura, - che a stento si sottrae alla sanzione di inammissibilità, essendo privo di specifiche attinenze al "decisum" della sentenza impugnata in quanto si limita a riproporre le difese svolte con l'atto di appello (Cass. 07/09/2017, n. 20910, Rv. 645744 - 01; conf. Cass., sez. 3, 7/11/2005, n. 21940, Rv. 586046 - 01) - è comunque infondato quanto al primo profilo ed inammissibile quanto al secondo.

Si legge nella motivazione della sentenza impugnata che "parimenti destituito di fondamento appare poi l'ulteriore rilievo riguardante i rapporti tra la società L. e le sue consociate estere con sede in (XXXXX), in quanto i rapporti intercorrenti tra le medesime società sono regolamentate da normative comunitarie regolanti i rapporti commerciali tra l'Italia, (XXXXX) che prevedono il divieto di doppia imposizione fiscale dal momento che le due anzidette nazioni applicano un livello di tassazione ordinario cui sono stati assoggettati i profitti delle società aventi sede in quei paesi".

Analogamente a quanto osservato con riferimento al primo motivo, anche tale motivazione deve essere coordinata con il giudizio espresso dai giudici di primo grado ed espressamente condiviso dalla CTR, secondo il quale i rapporti tra la L. s.r.l. e le due società estere dovevano essere ricondotti ai "normali rapporti tra società diverse, e di conseguenza, regolati sulla base di valore di mercato delle prestazioni fornite", non essendo sufficiente rilevare "che le società fornitrici delle prestazioni facessero capo al medesimo gruppo della L. per disconoscere la deducibilità dell'intero costo addebitato per il confezionamento dei prodotti". E' su tale presupposto, ossia sulla autonomia gestionale delle società estere, ritenuta dai primi giudici con statuizione non impugnata sul punto, che, dunque, si fonda la decisione della CTR, la quale ha coerentemente escluso la possibilità di una doppia imposizione fiscale.

Il motivo di ricorso, pertanto, non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata, atteso che la censura proposta, riferendosi alla non deducibilità dei costi non documentati per difetto di prova relativa alla loro inerenza all'attività esercitata dalla L. , evidentemente presuppone l'assenza di autonomia gestionale, ossia una circostanza disattesa sia in primo che in secondo grado, con statuizione non censurata in questa sede.

In particolare, a fronte della sentenza di primo grado - e specificamente della parte in cui aveva ritenuto non significativa la circostanza che le società fornitrici facessero capo al medesimo gruppo della L. al fine di escludere che si fosse in presenza di "normali rapporti commerciali tra società diverse" - era onere dell'Agenzia delle Entrate contestare in sede di gravame il presupposto di fatto (autonomia delle società estere rispetto alla L.) su cui si era conseguentemente fondata la decisione della CTP. Tale circostanza, invece, non è stata specificamente contestata dall'appellante, la quale ha argomentato il gravame sul punto rilevando di aver recuperato a tassazione non tutti i costi sostenuti (come affermato dai primi giudici) ma solo quelli differenziali tra le fatture emesse e i costi effettivamente sostenuti, senza tuttavia proporre alcun specifica doglianza in ordine al presupposto fattuale di tale modus operandi, ossia senza censurare l'accertamento della sentenza impugnata laddove aveva escluso che l'appartenenza delle società estere al medesimo gruppo della L. potesse fondare la presunzione, sulla quale si basava l'accertamento dell'Ufficio, che dette società fossero prive di autonomia gestionale e finanziaria rispetto alla stessa L. . Sul punto l'appellante si è limitata ad un paio di affermazioni incidentali ed apodittiche circa "la assoluta mancanza di autonomia delle società estere" (cfr. atto di appello, in particolare nella parte riprodotta a pag. 13 del ricorso), prive però di contenuto critico nei confronti della diversa conclusione motivatamente raggiunta dalla CTP escludendo l'operatività della presunzione allegata dall'Ufficio.

Conseguentemente, il presupposto di fatto di cui si discorre è stato correttamente posto a base della sentenza impugnata, trattandosi di accertamento non censurato e condiviso dalla CTR, che ha fatto espressamente proprio il giudizio dei primi giudici `formulato in ordine ai singoli aspetti della sentenza censurati dall'una e dall'altra parte".

Ne deriva l'insussistenza sia della dedotta violazione di legge che del vizio di motivazione, in relazione al quale, peraltro, nell'illustrazione del motivo neppure viene specificato il fatto controverso" sul quale la motivazione sarebbe omessa o insufficiente, risultando, pertanto il motivo inammissibile sotto tale profilo.

3. In conclusione, il ricorso deve essere respinto, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali secondo il principio della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente L. s.r.l. che liquida nella misura di Euro 7.000,00 per compensi, oltre spese generali forfettarie ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, dalla sezione quinta civile della Corte di cassazione, il 4 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza