Sentenza del 19/10/2018 n. 26395 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica fiscale la Agenzia delle Entrate emetteva avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2005 nei confronti della società M. s.p.a. ai fini Ires, Irap ed Iva, avendo rilevato:

a) costi non documentati relativi a prestazioni fatturate dalla società T. System, con sede negli ((---));

b) costi relativi a "compensi per collaborazioni coordinate e continuative" scaturenti da un incarico conferito dalla società a F.R. (madre di B.R. socio della M. s.p.a.);

c) perdite su crediti non giustificate;

d) costi derivanti da fatture emesse dalla M. s.r.l. e dalla società B.P.G., aventi ad oggetto attività di consulenza relativa alle prove di compatibilità elettromagnetica effettuate su macchinario per la mammografia.

La società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, deducendo che: a) le prestazioni fatturate dalla T. System, aventi ad oggetto servizi di installazione, assistenza e garanzia di apparecchi per mammografia forniti a strutture sanitarie in territorio pachistano, presentavano tutti i requisiti previsti dall'art. 109 del Testo Unico delle Imposte dirette, dato che avevano avuto concreta esecuzione, erano state pagate con trasferimenti bancari ed erano state regolarmente annotate in contabilità nell'esercizio di competenza; b) le mansioni svolte da F.R., consistenti nel disbrigo di pratiche amministrative presso uffici pubblici e privati, erano inerenti alla attività sociale; c) le perdite su crediti erano deducibili risultando da elementi certi e precisi; d) i costi relativi alle operazioni soggettivamente inesistenti erano deducibili, essendo emersa dalla stessa verifica dell'Agenzia delle Entrate la effettiva esecuzione ed inerenza delle prestazioni tecniche relative allo sviluppo ed alla omologazione di nuovi prodotti che erano state materialmente eseguite dall'ing. Fe. su incarico della M. s.r.l. e dall'ing. G. su incarico della ditta B.P.G..

La Commissione Tributaria provinciale, all'esito della costituzione in giudizio della Agenzia delle Entrate, la quale aveva ribadito che la contribuente, sulla quale incombeva l'onere di provare l'esistenza dei presupposti per la deducibilità di costi ed oneri, non aveva fornito alcuna prova valida, accoglieva il ricorso.

La Agenzia delle Entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria regionale, censurando la sentenza per omessa motivazione riguardo alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse dalla ditta B.P.G..

La M. s.p.a. evidenziava che le società T. System e M. erano riconducibili al medesimo soggetto (il cittadino pachistano K.S.), amministratore di entrambe le società, e aggiungeva che la nuova disciplina del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, aveva riconosciuto la piena deducibilità dei costi e delle spese esposti in fattura che si riferivano a soggetti diversi da quelli effettivi, purchè ricorressero i requisiti oggettivi previsti dal Testo Unico delle imposte dirette, che nel caso di specie erano pacificamente sussistenti.

La Commissione Tributaria regionale accoglieva l'appello, motivando che i costi fatturati dalla T. System non possedevano i requisiti previsti dal Testo Unico delle Imposte dirette e, per quanto concerneva l'Iva ed i costi scaturenti da operazioni soggettivamente inesistenti, che la contribuente non aveva apportato elementi utili a superare le presunzioni dell'Amministrazione finanziaria; riteneva, inoltre, non giustificati i costi sostenuti per compensi erogati a F.R. e non deducibili le perdite su crediti perchè non risultanti da elementi certi e precisi.

Avverso la sentenza di appello propone ricorso per cassazione la M. s.p.a. affidandosi a sei motivi di ricorso.

La Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La Metaltronica ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, o, in subordine, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, nonchè violazione dell'art. 2909 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, o, in subordine, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis e dell'art. 109 del Testo Unico delle imposte dirette, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente, sottolineando che il giudice di appello ha annullato la sentenza di primo grado relativamente ai costi fatturati dalla T. System sul presupposto che essi non posseggono i requisiti di deducibilità previsti dall'art. 109 del Testo Unico delle imposte dirette, ha eccepito con un unico motivo di ricorso plurime censure, sostenendo che la sentenza impugnata dovrebbe essere riformata per a) errore di extrapetizione, dato che l'Ufficio non ha mai contestato la mancanza dei requisiti oggettivi per la deducibilità dei costi sostenuti, con la conseguenza che la sentenza sarebbe nulla in quanto il giudice di appello si è pronunciato su una questione ed eccezione non accolta dalla Commissione Tributaria provinciale e non riproposta in appello, come tale rinunciata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, b) errore di motivazione, atteso che il giudice avrebbe posto a fondamento della decisione un fatto non oggetto di contestazione tra le parti, con la conseguenza che il giudice di appello, qualora avesse tenuto conto della

ammissione dell'Ufficio procedente in merito alla sussistenza dei requisiti oggettivi di deducibilità dei costi, sarebbe sicuramente pervenuto ad una pronuncia totalmente diversa c) violazione del giudicato, considerato che la questione relativa alla sussistenza dei requisiti oggettivi dei costi non aveva costituito oggetto del giudizio di appello proposto dalla Agenzia delle Entrate, sicchè sul punto si era formato il giudicato d) violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis e dell'art. 109 del Testo Unico delle imposte dirette, atteso che, in forza di tale disposizione normativa, la pretesa impositiva era del tutto infondata.

1.1. La prima censura è fondata, con assorbimento delle altre.

1.2. Dall'esame della sentenza di primo grado - al quale il Collegio può procedere in considerazione della natura processuale della censura - si evince che la Commissione Tributaria provinciale, dopo avere premesso, con riguardo alle fatture emesse dalla società T. System, che dalla documentazione fornita dalla contribuente emergeva che esse riguardavano la vendita di apparecchiature medicali presso strutture sanitarie pubbliche situate in territorio straniero e che tali prestazioni richiedevano una assistenza qualificata in loco, ha ritenuto che fosse evidente "la rilevanza dei costi", in quanto la ricorrente si era necessariamente avvalsa della società T. System per operare in territorio pachistano.

Nel giudizio di appello la Agenzia delle Entrate, nel contestare le conclusioni a cui era pervenuto il giudice di primo grado, dato che questi aveva fatto leva su elementi del tutto inconferenti ai fini della decisione, quali la rilevanza dei costi e la assistenza qualificata, senza valutare la assenza di prova di rapporti commerciali di qualsiasi tipo tra la società contribuente e la società araba T. System, ha ribadito che il recupero a tassazione trovava giustificazione nel fatto che 1) la contribuente aveva intrattenuto rapporti esclusivamente con la M.; 2) non erano stati rilevati rapporti tra quest'ultima società e la T. System, indicata come società finanziaria; 3) la T. System non poteva essere considerata ufficio/succursale/stabile organizzazione di M. 4) la T. System aveva solo due dipendenti che non potevano avere effettuato le prestazioni tecniche sui beni inviati in Pakistan; ha, inoltre, dedotto che era del tutto erronea l'affermazione del giudice di primo grado secondo la quale " la ricorrente si era avvalsa della T. per poter operare in territorio straniero", considerato che dalla documentazione acquisita era emerso esclusivamente un rapporto commerciale tra la M. s.p.a. e la M., tanto che la M.s.p.a. aveva accolto in Italia personale tecnico della società pachistana affinchè presenziasse a corsi tecnici ed operativi tenutisi presso la stessa società italiana.

Ha, quindi, sottolineato nell'atto di appello "...la motivazione sottesa al recupero dei costi in discorso è completamente differente: l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto di disconoscere le componenti negative in argomento in quanto rinvenienti da fatture emesse da soggetto diverso rispetto a quello con il quale era stato stipulato un apposito contratto".

L'Agenzia delle Entrate si è, dunque, limitata a ribadire la inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, in assenza di un rapporto contrattuale tra la società italiana e la T. System, ma non ha contestato, formulando specifico motivo di impugnazione, la mancanza dei requisiti richiesti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti.

Pur in assenza di una specifica contestazione sul punto, il giudice di appello, dopo avere affermato, con riguardo alle imposte dirette, che, "a norma della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta con D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, convertito in L. n. 44 del 2012, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi relativi la cui esistenza ed effettività è acquisita anche quando è invece discussa la provenienza dal soggetto fatturante la cessione, per il solo fatto che essi sono sostenuti, anche nell'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del Testo Unico delle Imposte dirette siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità", ha, tuttavia, ritenuto che nel caso in esame i costi non possedessero detti requisiti, "essendo riportati solo in modo complessivo e non analitico" e che "la documentazione presentata dalla società contribuente fosse priva anche della specificazione dei corrispettivi pattuiti nei contratti e delle date nelle note con cui si autorizzava la T. System ad emettere fatture per conto della M.".

La decisione impugnata è, quindi, incorsa nella violazione dell'art. 112 c.p.c., considerato che la Commissione Tributaria provinciale si è pronunciata su una questione, quella della sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 109 del Testo Unico delle imposte dirette, che esulava dall'ambito del giudizio di appello, in quanto non dedotta con i motivi di gravame dalla Agenzia delle Entrate.

Infatti, stante la natura devolutiva del giudizio di appello, la corte di merito che pronunci su una questione che non risulta essere stata fatta oggetto di impugnazione, neppure implicitamente, incorre nel vizio di ultra o extrapetizione, risolvendosi tale vizio in un eccesso di potere giurisdizionale (Cass., ordinanza n. 22558 del 23/10/2014).

Come è stato chiarito da questa Corte, ai sensi dell'art. 342 c.p.c., il giudizio di appello, pur limitato all'esame delle sole questioni oggetto di specifici motivi di gravame, si estende ai punti della sentenza di primo grado che siano, anche implicitamente, connessi a quelli censurati, sicchè non viola il principio del "tantum devolutum quantum appellatum" il giudice di secondo grado che fondi la propria decisione su ragioni diverse da quelle svolte dall'appellante nei suoi motivi, ovvero esamini questioni non specificamente da lui proposte o sviluppate, le quali, però, appaiano in rapporto di diretta connessione con quelle espressamente dedotte nei motivi stessi e, come tali, comprese nel "thema decidendum" del giudizio (Cass. n. 8604 del 3/4/2017).

Nella specie la questione riguardante la sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 109 del Testo Unico delle imposte dirette ai fini della deducibilità dei costi non ha costituito oggetto di uno specifico motivo di gravame e, poichè non si tratta di questione implicitamente connessa con quelle dedotte dalla Agenzia delle Entrate con l'atto di appello, non può ritenersi che l'accertamento sulla sussistenza dei requisiti oggettivi fosse ricompreso nell'oggetto del giudizio di appello.

Trattandosi di operazioni soggettivamente inesistenti, sicuramente opera nella fattispecie in esame la previsione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4- bis, nella formulazione introdotta dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, convertito in L. n. 44 del 2012 (Cass. n. 10167 del 20/6/2012), e, in difetto di espressa contestazione in ordine alla mancanza dei requisiti richiesti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, la sentenza deve essere cassata nella parte in cui non

riconosce la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi derivanti dalle fatture emesse dalla Tesmed System.

2. Con il secondo motivo di ricorso la Metaltronica s.p.a. deduce, relativamente ai costi derivanti dalle fatture emesse dalla Medianet s.r.l., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, violazione dell'art. 109 T.U.I.R. e della L. n. 537 del 1993, art. 14, violazione del giudicato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4.

In particolare, la ricorrente ha posto in rilievo che, sebbene l'Agenzia delle Entrate si sia limitata a contestare la mera insussistenza soggettiva delle operazioni e le irregolarità fiscali poste in essere dalla M. s.r.l., il giudice di appello, confermando la legittimità della ripresa fiscale, ha annullato la sentenza di primo grado incentrando la motivazione su tre elementi, ossia la mancanza di dichiarazioni fiscali da parte della M. s.r.l., la irreperibilità della medesima società e la mancanza di chiarezza sulle modalità di pagamento delle prestazioni al soggetto che le aveva effettivamente rese (ing. Fe.).

Ha, quindi, dedotto che due dei tre motivi (irreperibilità di Medianet e modalità di pagamento delle prestazioni tecniche) non erano stati eccepiti dall'Ufficio procedente, con conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, mentre il terzo motivo non era ostativo alla deducibilità dei costi.

Ha, infine, dedotto che la sentenza impugnata è incorsa in un evidente errore di diritto in relazione all'art. 109 del Testo Unico delle imposte dirette ed alla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, essendo i costi deducibili in base a tale normativa.

2.1. Le censure concernenti la violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, nella nuova formulazione introdotta dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, convertito in L. n. 44 del 2012 e la violazione dell'art. 112 c.p.c., sono fondate, con assorbimento delle ulteriori censure.

2.2. Preliminarmente, deve rilevarsi che le censure in esame investono esclusivamente la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette.

2.3. Come già evidenziato con riguardo al primo motivo di ricorso, in tema di imposte sui redditi, a norma della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1 (convertito con L. 26 aprile 2012, n. 44), l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi alle sole operazioni soggettivamente inesistenti, anche per la ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. 24426 del 30/10/13; Cass., n. 25249 del 7/12/2016).

La introduzione del nuovo testo della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, ad opera del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, convertito in L. n. 44 del 2012, spiega sicuramente effetti nel presente giudizio, sia perchè il rapporto tributario controverso non è ancora esaurito, sia per la

espressa previsione di efficacia retroattiva "in bonam partem" della norma disposta dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 3, convertito in L. n. 44 del 2012.

A seguito della modifica legislativa, ai soggetti coinvolti in operazioni soggettivamente inesistenti non è più contestabile la deducibilità dei costi. Non è, infatti, più sufficiente il coinvolgimento o la consapevolezza dell'acquirente in operazioni che siano fatturate da soggetto diverso dall'effettivo fornitore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi alle predette operazioni, in quanto la precedente condizione normativa di indeducibilità fondata sul mero "collegamento" tra i costi portati in deduzione e la condotta lecita è stata sostituita dalla necessità della prova che i costi si riferiscano all'acquisto di beni o servizi che vengono direttamente utilizzati come "mezzo" o "strumento" per commettere un delitto doloso.

Risulta, dunque, irrilevante, ai fini della deducibilità dei costi, l'accertamento della consapevolezza o meno della frode da parte della società cessionaria, anche se rimangono fermi i criteri ordinari che, a norma del Testo unico delle imposte sui redditi, impongono l'accertamento dei principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi che possono essere portati in deduzione dal reddito imponibile.

Poichè nel caso in esame la Agenzia delle Entrate nell'atto di appello si è limitata a ribadire, con riferimento alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, che, sulla base di quanto emerso dai controlli incrociati che avevano condotto alla formalizzazione dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, le prestazioni, aventi ad oggetto attività di consulenza, erano state rese da soggetto diverso, ossia dall'ingegnere Fe.Fa., e non dalla società M. s.r.l. che aveva emesso le fatture, ma non ha pure dedotto che i costi fatturati erano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza e determinatezza previsti dal Testo Unico delle imposte dirette (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109), risulta evidente che la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis.

Peraltro, la C.T.R., in assenza di specifica impugnazione sul punto, ha annullato la sentenza di primo grado, la quale, con riguardo alle fatture emesse dalla M. s.r.l., aveva motivato che la contribuente aveva dimostrato l'effettiva esecuzione ed inerenza delle prestazioni, pronunciandosi in tal modo su una questione non rientrante tra quelle devolute alla sua cognizione.

Ne consegue che la sentenza impugnata va cassata nella parte in cui afferma la indeducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti scaturenti dalle fatture emesse dalla società M. s.r.l..

3. Con il terzo motivo di ricorso ("disconoscimento fatture B.P.. Omessa motivazione e violazione di legge"), la ricorrente denuncia che la sentenza di secondo grado ha confermato le riprese fiscali comprendenti le fatture nn. (---) emesse dalla ditta individuale B.P. per attività di consulenza, omettendo qualsiasi motivazione in ordine alle eccezioni da essa fatte valere in relazione alle medesime fatture, riguardanti la deducibilità dei costi ex art. 109 del Testo Unico delle Imposte dirette e la circostanza che i costi erano stati capitalizzati senza che vi fosse stato alcun ammortamento nell'anno sottoposto a verifica.

Ha, inoltre, evidenziato che qualora si ritenga che la sentenza del giudice di appello abbia esteso le motivazioni rese in relazione alla M. s.r.l., anche alla ditta B.P., anche questa parte della sentenza dovrebbe essere cassata per le medesime ragioni evidenziate con il secondo motivo di ricorso in relazione alle fatture emesse dalla M. s.r.l..

3.1. Il motivo non è fondato nella parte in cui si denuncia la omessa motivazione.

3.2. La C.T.R., affrontando la questione concernente il recupero Iva operato dall'Ufficio e la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni soggettivamente inesistenti, ha esaminato non solo la deducibilità dei costi scaturenti dalle fatture emesse dalla società M. s.r.l., ma anche la deducibilità dei costi derivanti dalle fatture emesse dalla ditta individuale B.P., avendo fatto espresso riferimento nella sentenza all'ammontare complessivo dei costi, pari ad Euro 32.669,00, importo esattamente corrispondente al totale dei costi recuperati a tassazione ai fini Ires e Irap derivanti dalle fatture M. s.r.l. e dalle fatture B.P., sicchè la motivazione resa dal giudice di appello concerne tutte le fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti richiamate nell'avviso di accertamento.

3.3. Il motivo è, tuttavia, fondato nella parte in cui la ricorrente denuncia, anche con riguardo alle fatture emesse dalla B.P., la violazione della L. n. 573 del 1993, art. 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, convertito in L. n. 44 del 2012, considerato che la Agenzia delle Entrate ha eccepito che le prestazioni fatturate sono state rese da soggetto diverso dalla società B.P., e precisamente dall'ing. G.G., e che non è stata contestata dall'Amministrazione la sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 109 T.U.I.R..

Ne consegue che la sentenza impugnata, ritenendo indeducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi derivanti dalle fatture emesse dalla ditta B.P., non ha fatto corretta applicazione della disposizione normativa sopra richiamata.

4. Il quarto motivo di ricorso, con il quale la ricorrente denuncia, in via subordinata, in caso di mancato accoglimento del terzo motivo, che la sentenza impugnata ha omesso di esaminare che in appello la contribuente aveva eccepito di avere "... capitalizzato l'intero costo delle prestazioni fatturate dalla ditta B.P. pari ad Euro 22.000,00 tra i "costi di ricerca e sviluppo"" e che non aveva ancora iniziato l'ammortamento, deve ritenersi assorbito.

5. Con il quinto motivo di ricorso, concernente i costi derivanti dal rapporto di collaborazione coordinata e continuativa intrattenuto dalla contribuente con F.R., la Metaltronica s.p.a. deduce la violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 e art. 32, comma 3, nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 2, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè la omessa motivazione.

La ricorrente lamenta che nell'avviso di accertamento detti costi sono stati disconosciuti senza alcuna motivazione in relazione alla presunta antieconomicità e che nel giudizio di merito aveva evidenziato la infondatezza dei rilievi mossi in sede di verifica, trattandosi di costi inerenti all'attività societaria; ha inoltre posto in rilievo che la sentenza è errata sia perchè viola del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5 e 32, sia perchè il generico riferimento in essa contenuto al D.Lgs. n. 446

del 1997, rappresenta una motivazione apparente che non spiega le ragioni per cui tali costi siano stati ritenuti ingiustificati.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. La Commissione Tributaria regionale ha motivato che "tali costi non risultano giustificati in maniera convincente..." e, richiamando del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, in forza del quale, nella determinazione dell'imponibile ai fini Irap, è espressamente esclusa dal comma 1, lett. b) n. 3) la deducibilità di costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, ha correttamente affermato la indeducibilità di detti costi.

Peraltro, a norma del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, comma 3, invocato dalla ricorrente, per le società di capitali tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione le spese per il personale dipendente e assimilato, nonchè i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lett. b) numeri da 2 a 5 dell'art. 11 dello stesso decreto.

La indeducibilità dei costi ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 1, lett. b), n. 3, assorbe ogni altro profilo di censura.

6. Con il sesto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per "omessa motivazione", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziando che la motivazione resa dalla C.T.R. con riguardo al rilievo fiscale afferente il disconoscimento delle perdite su crediti, è del tutto insufficiente, non avendo il giudice di appello adeguatamente valutato tutti i motivi dedotti, nè esaminato i documenti offerti dalla contribuente a supporto della deducibilità.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. Il processo verbale di constatazione redatto all'esito di verifica, trascritto dalla Agenzia delle Entrate nel controricorso, evidenzia che i costi derivanti dalla contabilizzazione di perdite su crediti, pari ad Euro 33.393,07, sono la risultante della somma di Euro 15.317,67, che, secondo gli accertamenti svolti, risultava dedotta in assenza di qualsiasi supporto documentale, e della somma di Euro 18.075,40, dedotta in violazione delle regole sulla competenza, trattandosi di perdite originate dai fallimenti di due società debitrici, dichiarati rispettivamente nel 2004 e nel 2001 e quindi in un anno di competenza diverso da quello in cui la perdita era stata portata in deduzione (anno 2005).

La contribuente aveva fatto presente, con riferimento alle perdite su crediti verso debitori non assoggettati a procedure concorsuali, che si trattava per lo più di crediti prescritti per decorso del decennio e quindi divenuti inesigibili, oppure di crediti di modesto importo unitario a cui essa aveva deciso di rinunciare a seguito di solleciti rimasti infruttuosi per definitiva cessazione della attività o per assenza di beni patrimoniali della società o del socio, e, riguardo alle perdite su crediti verso debitori falliti, che era consentita la deducibilità della perdita anche in esercizi successivi a quello di inizio della procedura fallimentare.

La Commissione Tributaria regionale ha ritenuto indeducibili dette perdite sul presupposto che "il contribuente non ha supportato le sue affermazioni con prove documentali adeguate".

La motivazione, estremamente sintetica, risulta insufficiente, in quanto omette di rispondere in modo puntuale ed adeguato alle contestazioni specifiche sollevate dalla parte contribuente in ordine alle singole posizioni creditorie oggetto del recupero a tassazione ed è peraltro del tutto inconferente rispetto alle perdite su crediti riguardanti i debiti delle società sottoposte a procedura fallimentare.

7. In conclusione, devono essere accolti il primo, il secondo, il terzo ed il sesto motivo, assorbito il quarto, e deve essere rigettato il quinto motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria del Lazio, in diversa composizione, per il riesame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo, il terzo ed il sesto motivo, assorbito il quarto motivo, e rigetta il quinto motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria del Lazio, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 16 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 19 ottobre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza