Sentenza del 09/11/2018 n. 28669 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

T. Italy Spa impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2003 per maggior Irpeg, Irap ed Iva in relazione a costi di mensa e vini non integralmente deducibili perchè relativi a spese di rappresentanza, a costi infragruppo e spese di agenzia, ritenuti non inerenti e non effettivi e per costi da operazioni passive concluse con impresa residente in Stato avente regime fiscale privilegiato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma accoglieva l'impugnazione ad eccezione delle spese di mensa. La sentenza era parzialmente riformata dal giudice d'appello, che riteneva legittima altresì la ripresa per le spese per l'acquisto dei vini.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione con quattro motivi. La contribuente resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato con sei motivi, poi illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Va disattesa l'eccepita inammissibilità del ricorso per tardività: la modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dalla L. n. 69 del 2009, art. 46, che ha sostituito con il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza l'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della predetta legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, restando irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizi (Cass. n. 20102 del 06/10/2016).

2. Ancora in via preliminare deve valutarsi l'ammissibilità del ricorso, redatto con la tecnica dell'assemblaggio.

In ordine all'utilizzo di tale tecnica di redazione dell'atto impugnativo, ritenuta generalmente motivo di inammissibilità del ricorso per mancato rispetto del contenuto prescritto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, la giurisprudenza ha opportunamente puntualizzato che l'integrale riproduzione di una serie di documenti si traduce in un mascheramento dei dati effettivamente rilevanti, tanto da risolversi in un difetto di autosufficienza, sicchè è sanzionabile con l'inammissibilità, a meno che il coacervo dei documenti integralmente riprodotti, essendo facilmente individuabile ed isolabile, possa essere separato ed espunto dall'atto processuale, la cui autosufficienza, una volta resi conformi al principio di sinteticità il contenuto e le dimensioni

globali, dovrà essere valutata in base agli ordinari criteri ed in relazione ai singoli motivi (Cass. n. 18363 del 2015).

Nel caso in questione, benchè 27 delle 43 pagine del ricorso siano costituite da allegati (atto impositivo ed atti processuali), quanto residua dalla loro estrapolazione consente di percepire i fatti sostanziali e processuali, esclusa dunque l'inammissibilità.

3. Il primo motivo denuncia violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61, per aver la CTR rigettato il gravame dell'Ufficio limitandosi ad affermare di condividere le conclusioni del giudice di primo grado.

3.1. Il motivo è infondato.

La Corte ha ripetutamente statuito che la motivazione per relationem "è valida a condizione che i contenuti mutuati siano fatti oggetto di autonoma valutazione critica e le ragioni della decisione risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo", specificando che "il giudice d'appello è tenuto ad esplicitare le ragioni della conferma della pronuncia di primo grado con riguardo ai motivi di impugnazione" (v. da ultimo Cass. n. 12283 del 18/05/2018; v anche Cass. n. 22022 del 2017; Cass. n. 6362 del 2016; Sez. U, n. 8053 del 2014).

Nel caso di specie, la CTR ha chiaramente formulato un proprio autonomo giudizio, ancorandosi, con riguardo al nucleo essenziale delle argomentazioni e deduzioni probatorie, a quanto già affermato dal primo giudice, operazione che, peraltro, ha compiuto con una evidente ed espressa autonoma analisi critica, tanto da concludere anche per la parziale riforma (limitatamente al secondo rilievo) della decisione di primo grado.

4. Il secondo motivo denuncia insufficiente motivazione in ordine al rilievo n. 3 (costi infragruppo per la centralizzazione di servizi comuni alle consociate, cd. spese di regia).

4.1. Il motivo è inammissibile e per più di una ragione.

Costituisce infatti ius receptum che le censure motivazionali non conferiscono al giudice di legittimità il potere di riesaminare il merito della vicenda, bensì la sola facoltà di controllare - sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale le argomentazioni svolte dal giudice di merito, cui "spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge" (ex multis, Cass. n. 742 del 2015).

Ne deriva che il preteso vizio di motivazione "può dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame dei punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione" (v. Cass. n. 8718 del 2005).

Inoltre, l'omissione o insufficienza della motivazione resta integrata solo a fronte di una totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero di una palese illogicità del tessuto argomentativo, ma non anche per eventuali divergenze valutative sul significato attribuito dal giudice agli elementi delibati, non essendo il giudizio per cassazione un terzo grado di merito (Sez. U, n. 24148 del 2013; Cass. n. 19547 del 2017).

Orbene, la CTR ha indicato le proprie fonti di valutazione (la contribuente ha fornito "un elenco dettagliato dei servizi utilizzati"; tale elenco "fa parte dell'accordo con la società capogruppo"; per tutti i servizi sono prodotte le fatture; le operazioni sono convalidate dall'avvenuta "certificazione del bilancio della società capogruppo"), mentre le censure appaiono dirette ad ottenere una revisione nel merito contestando (in difetto di autosufficienza sul punto) l'asserita genericità della documentazione e dei servizi, e ponendo in dubbio l'effettiva fruizione dei servizi, del beneficio ricavato dai servizi stessi ovvero, ancora, la cadenza delle fatture e i relativi importi.

La censura non è, del resto, neppure adeguatamente formulata poichè trascura - pur a fronte della dichiarata condivisione da parte della CTR - di considerare quanto già statuito dal giudice di primo, la cui motivazione costituisce parte integrativa e rilevante (quanto al recepimento delle ulteriori specificazioni) anche di quella della d'appello.

Le questioni poste, infine, non sono neppure decisive, neppure considerando il ricorrente il carattere particolarmente significativo della certificazione di bilancio ai fini della valutazione di inerenza (v. da ultimo n. 12285 del 18/05/2018) e l'irrilevanza, ai fini del giudizio in questione, di valutazioni di tipo utilitaristico (v. Cass. n. 450 del 11/01/2018).

5. Il terzo motivo denuncia insufficiente motivazione in ordine al rilievo n. 4 (costi per l'attività svolta dalla Ineco per il procacciamento di un appalto con la Motor Oil Hellas).

5.1. Il motivo sconta le medesime insufficienze e carenze sopra individuate per la doglianza precedente, sicchè è parimenti inammissibile.

Anche con riguardo a questa ripresa, infatti, la CTR specifica gli elementi, posti in connessione logica, a fondamento della decisione (il contratto; l'aggiudicazione dell'appalto; il pagamento delle fatture relative all'intermediazione), ragionamento che in nessun modo viene scalfito - restando le relative indicazioni prive di decisività - dall'esistenza o meno di pregressi rapporti con la Motor OH e da eventuali irregolarità nell'adempimento delle singole obbligazioni.

6. Il quarto motivo, infine, denuncia insufficiente motivazione in ordine al rilievo n. 5 (costi relativi all'assistenza commerciale e ai servizi forniti dall'impresa Suwaidi quale agente nazionale degli Emirati Arabi Uniti, paese a fiscalità privilegiata).

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. L'art. 76, commi 7 bis e 7 ter (ora art. 110, commi 10 e 11), T.U.I.R., ratione temporis vigente, richiedeva, ai fini della deducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali intercorse con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata, che i contraenti esteri svolgessero effettiva

attività commerciale, ovvero, in alternativa, che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico.

6.3. La CTR, invero, quanto al primo requisito ha ritenuto l'effettività dell'attività commerciale esclusivamente in base a certificazioni attestanti elementi formali (iscrizione al registro delle imprese, copia della licenza), in sè oggettivamente inidonei a giustificare l'effettiva, concreta operatività delle imprese domiciliate nei paesi black list.

Tale insufficienza, peraltro, è priva di decisività avendo il giudice d'appello motivato sull'altro requisito (l'effettivo interesse economico) in termini immuni da censura, posto che "la legislazione locale impone che una società estera può operare negli E.A.U. solo attraverso un agente locale, quale appunto era la Suwaidi", circostanza, questa, che l'agenzia si limita a contestare, inammissibilmente, sulla base di una interpretazione, alternativa a quella del giudice di merito, in ordine al contenuto della disciplina locale, che, peraltro, desume in base ad (un frammento di) una nota già prodotta dal contribuente in sede di accertamento e non sui testi normativi stranieri.

Va comunque incidentalmente rilevato che la contribuente riproduce, nel controricorso, il testo tradotto delle norme straniere, dalle quali si evince la necessità, ai fini dell'attività commerciale, di una preventiva autorizzazione del competente Ministero, subordinata alla compresenza di un Agente nazionale.

7. Il ricorso va pertanto respinto, e, per conseguenza, il ricorso incidentale condizionato (come pure la richiesta di applicazione dello ius superveniens), resta assorbito.

Le spese sono regolate per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese a favore della contribuente, che liquida in complessivi Euro 30.000,00, oltre 15% per spese generali e accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza