Sentenza del 21/11/2018 n. 30035 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.Con sentenza n. 108/09/2010, depositata in data 11 ottobre 2010, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia, accoglieva parzialmente l'appello principale proposto da A.E. s.r.l. in persona del legale rappresentante pro tempore nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, e rigettava l'appello incidentale proposto da quest'ultima nei confronti della società contribuente avverso la sentenza n. 96/05/2009 della Commissione tributaria provinciale di Bari, che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio, previo p.v.c. del 21.07.2006, aveva contestato a carico della suddetta società un maggiore reddito di impresa, in Euro 1.031.746,00, ai fini Ires, Irap e Iva oltre sanzioni, per l'anno di imposta 2004, recuperando a tassazione costi ritenuti "non inerenti", per Euro 14.643,52, "non di competenza", per Euro 27.112,33 e "non documentati" per Euro 750.000,00.

2.In punto di fatto il giudice di appello ha premesso che: 1) avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva contestato a carico di A. E. s.r.l., per l'anno 2004, ai fini Ires, Irap e Iva, oltre sanzioni, un maggiore reddito di impresa, in considerazione di costi ritenuti indeducibili per difetto di documentazione, competenza e inerenza, la società contribuente aveva fatto ricorso alla CTP di Bari che lo aveva parzialmente accolto, confermando la ripresa a tassazione dei costi asseritamente non documentati pari a Euro 750.000,00, di quelli sostenuti per gli interessi passivi derivanti da rapporti di debito con le banche, nonchè di quelli per carburante; 2) avverso la sentenza di primo grado, ognuno per quanto di ragione, avevano proposto appello principale la società contribuente e appello incidentale l'Agenzia delle Entrate.

3.La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che:1) era ingiustificata la ripresa a tassazione di costi per Euro 750.000,00, contabilizzati dalla società contribuente nel 2004, per servizi appaltati alla consociata A.E.T. Service s.r.l. in quanto: a) in atti vi erano le fatture emesse dal fornitore nel 2006 in cui era specificato che si trattava di lavori eseguiti nel 2004; b) la mancata esibizione del contratto di appalto era irrilevante essendo, in ogni modo, il fornitore una società consociata; c) la contribuente aveva esibito una quantità considerevole di "rapportini" in cui erano descritti analiticamente i lavori eseguiti, unitamente al listino prezzi e l'Ufficio, non avendo verificato l'effettiva esecuzione dei servizi e la congruità del prezzo, non aveva fornito la prova delle "eventuali discrepanze sussistenti e della consequenziale inidoneità della documentazione prodotta a conferire al costo i requisiti della certezza e determinabilità"; c) in ottemperanza a quanto statuito dall'art. 109 TUIR, la contribuente aveva imputato per

competenza i costi e i correlativi ricavi conseguiti; d) la certa e oggettiva determinabilità dei costi e dei ricavi era provata, peraltro, dal fatto che gli stessi erano stati imputati e regolarmente registrati anche nella contabilità del fornitore; e) l'errata intestazione della relativa scheda contabile "lavori in appalto a terzi" in luogo di "fatture da ricevere" non influiva sul piano reddituale; 2) era ingiustificata la ripresa a tassazione dei costi sostenuti per interessi passivi derivanti da rapporti di debito con le banche, in quanto dalla documentazione in atti non risultavano elementi gravi, precisi e concordanti comprovanti la "non inerenza" degli stessi all'attività svolta dalla società e il comportamento antieconomico della contribuente concretantesi nella concessione, in costanza di debiti bancari, di finanziamenti infruttiferi ad altra società, avente la medesima compagine sociale; 3) in particolare, in assenza di provata correlazione fra debiti bancari e finanziamenti erogati, i costi sostenuti per gli interessi passivi erano deducibili, potendo l'erogazione di un finanziamento infruttifero ad una società, anche se della stessa compagine sociale, legittimare unicamente la presunzione di sussistenza di interessi con il consequenziale recupero a tassazione di questi ultimi, come, nella specie, avvenuto; 4) era ingiustificata la ripresa a tassazione dei costi sostenuti per carburanti, in quanto l'effettivo sostenimento del costo era comprovato dal pagamento effettuato mediante carte di credito direttamente ai fornitori e dalla indicazione sulle relative schede, come affermato dalla contribuente e non smentito dall'Ufficio, del mezzo cui si riferiscono.

4.Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui resiste, con controricorso, la A.E.T. - s.r.l., in liquidazione.

Motivi della decisione

1.Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, del ricorso in quanto l'esposizione dei fatti di causa e delle ragioni a sostegno dei singoli motivi proposti, con indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, appaiono sufficienti per la comprensione del thema decidendum. Peraltro, sono state debitamente riportate in ricorso le parti rilevanti della sentenza oggetto di impugnazione.

2.Con il primo motivo, articolato in due sub motivi, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), art. 109, per avere la CTR ritenuto erroneamente illegittima la ripresa a tassazione dei costi pari a Euro 750.000,00 portati in deduzione dalla società contribuente per servizi asseritamente appaltati ad una società consociata, sulla base della considerazione della corretta imputazione degli stessi per competenza ai sensi del TUIR, art. 109, ancorchè la assunta indeducibilità fosse stata giustificata dall'Ufficio in forza dell'assenza dei requisiti di certezza e determinabilità dei medesimi, a fronte della emissione delle relative fatture dalla società fornitrice dei servizi solo nel 2006, della mancanza di un contratto di appalto tra le parti e della irrilevanza, a tal fine, dei c.d. "rapportini" compilati dalla medesima fornitrice nonchè del listino prezzi; 2) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, l'insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, non avendo la CTR sufficientemente argomentato in ordine alla ritenuta deducibilità dei costi, pari a Euro 750.000,00, per servizi asseritamente appaltati ad una società consociata, avendo ritenuto documentate le dette spese in base alla

sussistenza di meri "rapportini" compilati dalla società fornitrice e del listino prezzi, ancorchè l'emissione delle relative fatture con la quantificazione dei servizi resi fosse avvenuta soltanto nel 2006 e mancasse il contratto di appalto tra le parti.

3.Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR, nell'affermare che "non era stata fornita la prova delle eventuali discrepanze sussistenti e la consequenziale inidoneità della documentazione a conferire al costo i requisiti di certezza e determinabilità", indebitamente fatto ricadere sull'Ufficio, anzichè sul contribuente, l'onere della prova relativa alla certezza e determinabilità dei costi portati in deduzione.

4. Le censure, da trattare congiuntamente per connessione, sono fondate.

4.1 In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta, infatti, al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili; a tal fine non è sufficiente 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, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass. n. 10040 del 2018; Cass. 13300 del 2017 ord.).

4.2. Peraltro, in tema di Iva, la Corte di giustizia (con sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turísticos SA c. Autoridade Tribudria e Aduaneira), seguita dalla giurisprudenza interna (Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384), nell'esaminare le condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione dell'imposta, ha considerato che la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226, punto 6 della direttiva n. 2006/112, di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonchè della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva. Senz'altro, ha aggiunto la Corte, l'amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, della Dir. n. 112 del 2006, art. 219, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'Iva l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta.

4.3. Nella specie, il giudice a quo non si è attenuto ai suddetti principi, in quanto a fronte di una contestazione da parte dell'Ufficio della indeducibilità dei costi (e indetraibilità della relativa Iva) per incertezza e indeterminabilità degli stessi, con una motivazione affetta da vizi logici-giuridici, si è limitato a rilevare, ai fini della ritenuta illegittimità della relativa ripresa a tassazione, la corretta "imputazione per competenza" delle spese - con la correlata registrazione dei ricavi nella contabilità del fornitore - e la sufficienza di fatture emesse nel 2006, per assunti servizi

eseguiti nel 2004, facendo per di più ricadere, in violazione del criterio distributivo dell'onere della prova, sull'Amministrazione finanziaria, in assenza di un contratto di appalto tra le parti, l'onere di verificare "eventuali discrepanze sussistenti" e la "consequenziale inidoneità della documentazione prodotta a conferire ai costi i requisiti di certezza e determinabilità". Tutto ciò in contrasto con i sopra richiamati principi secondo cui è a carico di colui che invoca il diritto di deduzione dei costi, l'onere di provare anche attraverso elementi e prove, integrativi e succedanei rispetto alle fatture, l'importo, la ragione, la coerenza economica della spesa, nonchè, con riguardo all'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva, l'entità, la natura dei servizi nonchè la specificazione della data in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi.

5. Con il terzo motivo, articolato in due sub motivi, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 444 del 1997, per avere il giudice a quo ritenuto ingiustificata la ripresa a tassazione dei costi sostenuti dalla società contribuente per carburanti, ancorchè le relative schede fossero assenti ovvero irregolarmente compilate; 2) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, l'insufficiente o contraddittoria motivazione circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio qual è la deducibilità dei costi per carburanti.

5.1. Il motivo - che cumula due censure da trattare congiuntamente per connessione - è fondato.

A norma del D.P.R. n. 444 del 1997, artt. 1 e 2, la deducibilità del costo rappresentato dall'acquisto di carburante, sia ai fini della determinazione del reddito di impresa che per la detraibilità dell'Iva assolta sull'acquisto del carburante stesso, è subordinata alla istituzione della apposita scheda carburante, conforme al modello allegato al citato Regolamento e contenente le annotazioni prescritte (tra cui la sottoscrizione per convalida dell'addetto alla distribuzione di carburante e l'indicazione del chilometraggio percorso). L'inosservanza di tali prescrizioni non costituisce mera irregolarità formale, ma determinando una incertezza in ordine alla inerenza del costo al reddito di impresa, comportandone la indeducibilità quale componente negativo e la indetraibilità della corrispondente Iva assolta (in senso conforme n. 24930 del 2011; n. 24409 del 2016; Cass. 16527 del 2017);

5.2. Nella specie, il giudice a quo, non ha fatto buon governo dei suddetti principi, in quanto, con una motivazione insufficiente e affetta da vizi logici-giuridici, ha ritenuto ingiustificata la ripresa a tassazione dei costi sostenuti dalla contribuente per carburanti in base alla considerazione dell'effettivo sostenimento degli stessi, in forza del pagamento effettuato mediante carte di credito ai fornitori nonchè della indicazione sulle schede carburanti- per come affermato dalla contribuente e non smentito dall'Ufficio - del mezzo cui si riferiscono, senza verificare la necessaria conformità di queste ultime al modello allegato al citato Regolamento contenente le annotazioni prescritte.

6.Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione della sentenza impugnata su un fatto decisivo e controverso, per non avere la CTR chiarito l'iter logico-giuridico seguito per ritenere deducibili i costi sostenuti dalla contribuente per gli interessi passivi derivanti da rapporti di debito con le banche, stante la riscontrata insussistenza di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti circa la "non inerenza" degli stessi, ancorchè, in considerazione della contestuale concessione da parte della

società di operazioni di finanziamento infruttifere in favore di terzi, il comportamento della medesima si connotasse in termini di antieconomicità.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. Il TUIR, art. 75, comma 5, esonera gli interessi passivi dal regime cui sono sottoposte "le spese e gli altri componenti negativi" del reddito, deducibili solo "se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito".

Questa Corte, con condivisibile orientamento, ha già affermato che gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria, che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire e che, pertanto, non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale, o ritenuti accessori ad un costo determinato. Ne consegue che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, a mente del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, (nel testo temporalmente applicabile alla fattispecie concreta), sono sempre deducibili, anche se nei limiti della disciplina dettata dal decreto cit. (TUIR), art. 63, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia, perciò, necessario operare alcun giudizio di inerenza (cfr. Cass. 14702 del 2001; 22034 del 2006; 1465 del 2009; 12246 del 2010; n. 6204 del 2015).

Quanto al dedotto vizio motivazionale, si osserva che il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cass. 30822 del 2017; Cass. n. 19547 del 2017; n. 15489 del 2007).

Nel caso di specie, pertanto, la CTR, con una motivazione insufficiente e viziata sotto il profilo logico- giuridico, si è limitata a ritenere non giustificata la ripresa a tassazione degli interessi passivi sui finanziamenti bancari in quanto non risultavano elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti comprovanti la "non inerenza" degli stessi, senza verificare invece se, nel caso di specie, lungi dal giudizio di "non inerenza", fossero stati rispettati presupposti per la deducibilità degli interessi passivi, ai sensi e nei limiti di cui al TUIR, art. 63.

7.In conclusione, il ricorso va accolto; con cassazione della sentenza impugnata, e rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, affinchè esamini il merito della vicenda.

P.Q.M.

la Corte: accoglie il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, in persona Direttore pro tempore nei confronti di A.E.T. - Apparecchiature Elettroniche s.r.l., in liquidazione, in persona del liquidatore legale rappresentante pro tempore; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza