Sentenza del 14/12/2018 n. 32437 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

S. Group Italia Srl (in seguito, anche: SGI), operante nel settore delle tecnologie mediche in ambito cardiologico, ricorre, con otto motivi, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia (in seguito: CTR), in epigrafe, che, nella causa d'opposizione ad un avviso di accertamento che recuperava a tassazione, ai fini IRES, per l'anno 2006, costi ritenuti indeducibili, ha confermato la sentenza, di primo grado, di rigetto della domanda della contribuente.

In particolare, la CTR, pronunciando sulle riprese a tassazione contestate dalla società (che, per altri rilievi contenuti nell'atto impositivo, aveva prestato acquiescenza), ha riconosciuto la legittimità delle seguenti riprese a tassazione: ripresa n. 1, riguardante l'indebita deduzione della minusvalenza consistente nella quota annua (2006) di svalutazione (nel quinquennio 2002-2006) della partecipazione di SGI nella COBE C. Inc., società di diritto statunitense, che traeva origine dall'azzeramento dell'avviamento, iscritto nel bilancio COBE, derivante, a giudizio della Commissione regionale, da un disavanzo di fusione tra due società statunitensi, fiscalmente non riconosciuto a norma dell'art. 123 TUIR; ripresa n. 2, relativa ai costi sostenuti per il congresso Cardiostim, svoltosi a Nizza, nel 2006, trattandosi di costi soggetti al regime fiscale delle spese di rappresentanza perchè il congresso aveva la finalità di divulgare l'immagine e il prestigio dell'azienda; riprese nn. 7, 8, 14, relative a costi per prestazioni di servizi rese dalle consociate estere;

ripresa n. 9, relativa a costi per il rimborso delle spese di viaggio di un top manager di una società belga del gruppo S., in quanto la contribuente, gravata del relativo onere probatorio, non aveva dimostrato la sussistenza dei requisiti prescritti dall'art. 109 TUIR, per la deducibilità di detti costi e spese, vale a dire la loro "certezza", "coerenza logica" e "congruità".

Motivi della decisione

1. Primo motivo di ricorso: "Nullità in parte qua della sentenza, per motivazione meramente apparente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 c.p.c.).".

Si denuncia, la mera apparenza della motivazione della decisione impugnata che ha rigettato l'appello, per un verso, in ordine alla ripresa a tassazione della svalutazione della partecipazione in società estera; per altro verso, in ordine ai costi, ritenuti non inerenti e non documentati, relativi alle prestazioni di servizio rese dalle consociate estere.

1.1. Il motivo è fondato nei limiti di seguito illustrati.

Secondo l'insegnamento delle sezioni unite di questa Corte (Cass. sez. un. 7/04/2014, nn. 8053 e 8054): "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.".

Pertanto, a seguito della riforma del 2012 - proseguono le sezioni unite - scompare il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata.

Le sezioni unite della Corte, inoltre, hanno statuito che: "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto tale una motivazione caratterizzata da considerazioni affatto incongrue rispetto alle questioni prospettate, utilizzabili, al più, come materiale di base per altre successive argomentazioni, invece mancate, idonee a sorreggere la decisione)." (Cass. 3/11/2016, n. 22232).

Nella presenta vicenda tributaria, con riferimento al primo rilievo dell'avviso di accertamento (svalutazione, da parte della SGI, nel bilancio d'esercizio 2006, della partecipazione nella società statunitense COBE), la Commissione regionale dichiara di condividere la decisione di primo grado, per la quale, testualmente: "l'avviamento iscritto nel bilancio COBE e che deriva da un disavanzo di fusione tra due società statunitensi deve essere valutato alla luce della normativa italiana ed in particolare di quella di cui all'art. 123 del TUIR. Conseguentemente l'avviamento iscritto nel bilancio COBE non può essere fiscalmente riconosciuto e quindi la società SGI non doveva tenerne conto nel calcolo della svalutazione della partecipazione." (cfr. pag. 4 della sentenza impugnata).

Costituisce ius receptum il principio per il quale: "La motivazione della sentenza "per relationem" è ammissibile, purchè il rinvio venga operato in modo tale da rendere possibile ed agevole il controllo della motivazione, essendo necessario che si dia conto delle argomentazioni delle parti e dell'identità di tali argomentazioni con quelle esaminate nella pronuncia oggetto del rinvio.

(Nella specie, la S.C. ha cassato, con rinvio, la sentenza di appello che non aveva neppure sinteticamente, risposto alle censure proposte con l'atto di appello)." (Cass. 11/09/2018, n. 21978; in senso conforme: Cass. 3/07/2018, n. 17403).

Ciò precisato, la CTR ha aderito, in modo acritico, al convincimento maturato dai giudici di primo grado, senza neppure dare conto degli argomenti difensivi delle parti e della loro identità rispetto ai profili esaminati dalla pronuncia del giudice di prossimità richiamata per relationem.

Eppure, le anapodittiche enunciazioni della sentenza impugnata hanno riguardato un complesso congegno di operazioni straordinarie di un gruppo societario internazionale e lambivano profili giuridici la cui ricostruzione, propedeutica al recupero fiscale, era stata complessivamente contestata dalla contribuente che, in sintesi:

a) aveva disconosciuto l'applicabilità, alla fattispecie concreta, dell'art. 123 TUIR, abrogato, dal 1995, dalla L. n. 724 del 1994, art. 27, anch'esso abrogato per effetto della successiva, articolata, evoluzione del quadro normativo di riferimento; b) aveva negato che l'avviamento svalutato da COBE, da cui era scaturita la minusvalenza dedotta da SGI, derivasse dal "disavanzo di fusione", a seguito delle operazioni straordinarie tra società statunitensi (fusione dell'ottobre 1999); c) aveva sostenuto che il detto avviamento scaturisse, invece, da un'aggregazione industriale", in conformità della disciplina statunitense, e, segnatamente, dall'acquisto, nel maggio 1999, delle partecipazioni di COBE da parte di SAC (che, a sua volta, veniva incorporata, mediante fusione inversa, in COBE che, all'esito di un'articolata catena di trasferimenti azionari, in data 22/01/2001, veniva acquistata da SGI, verso il corrispettivo di Euro 251.839.375).

In altri termini, il percorso argomentativo della CTR è rimasto inespresso, non è stato nemmeno tracciato a grandi linee, il che impedisce il necessario controllo sulla coerenza logica del ragionamento della Commissione regionale.

Il giudice di merito, però, come ha già affermato questa Corte: non può limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della decisione, ma deve anche descrivere il processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della decisione stessa." (Cass. sez. un. 19/12/2016, n. 26127).

Da questo punto di vista, pertanto, la decisione è viziata.

E' infondata, invece, l'identica censura di motivazione apparente con riferimento al rilievo relativo al recupero di costi non inerenti e/o non documentati; in relazione a quelle riprese a tassazione, infatti, una motivazione esiste, nel senso che la CTR ha dato conto delle ragioni del proprio convincimento; in particolare, ha esposto, in modo sufficientemente chiaro ed esaustivo, il processo logico che l'ha condotta a confermare la correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria in relazione ai recuperi fiscali in contestazione.

2. Secondo motivo: "Violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 1, lett. a-bis), in combinato disposto con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 123 e art. 127-bis, commi 6 e

8, nel testo anteriore alla novella di cui al D.Lgs. n. 344 del 2003, nonchè con il D.M. Finanze n. 429 del 2001 art. 2 e con il D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, pure in relazione alla L. n. 724 del 1994, art. 27, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)." La ricorrente premette che la CTR, aderendo acriticamente alla sentenza di primo grado, ha ravvisato la correttezza della ricostruzione dell'Agenzia, secondo la quale l'avviamento iscritto nel bilancio di COBE deriverebbe da un disavanzo di fusione, tra due società statunitensi, che, valutato alla luce dell'art. 123 TUIR (a sua volta applicabile, in forza del D.L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 1, lett. a), convertito dalla L. n. 265 del 2002), non doveva essere considerato nel computo della svalutazione della partecipazione di SGI in COBE. Deduce, quindi, l'errore di diritto della sentenza impugnata che non ha considerato che: a) l'art. 123 TUIR era stato abrogato, dal 1995, dalla L. n. 724 del 1994; b) la L. n. 724 del 1994, art. 27, era stato abrogato, a partire dal 1997, per effetto dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 358 del 1997.

Rimarca che il rinvio del D.L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 1, lett. a-bis, all'art. 127-bis TUIR, ai fini dell'individuazione del trattamento fiscale dell'avviamento iscritto a seguito di fusione, non può comportare il rinvio al detto art. 123 TUIR e L. n. 724 del 1994, art. 27, perchè entrambi in precedenza abrogati.

Assume, altresì, per un verso, che l'art. 127-bis TUIR ed il suo decreto attuativo, D.M. n. 429 del 2001, entrambi in vigore nel 2001, non contenevano alcun rinvio al D.Lgs. n. 358 del 1997; per altro verso, che sussistevano entrambi i requisiti, prescritti dal D.M. n. 429 del 2001, art. 2, comma 2, per il riconoscimento fiscale dei valori del bilancio 2000 della COBE, compreso l'avviamento iscritto già nel 1999 (che la stessa COBE aveva integralmente svalutato, nel bilancio del 2002, a seguito dell'entrata in vigore, negli USA, di un nuovo principio contabile), ossia: la conformità dei valori a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili dei precedenti esercizi; la loro certificazione da parte di un soggetto abilitato (il bilancio della COBE era asseverato dalla Ernst & Young), per poi concludere che nessuna "sterilizzazione" dei valori (compreso l'avviamento) del bilancio del 2000 di COBE doveva essere effettuata ai fini del calcolo della svalutazione della partecipazione nella COBE, deducibile da parte di SGI. 3. Terzo motivo: "Violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 1, lett. a) n. 1, convertito dalle L. n. 265 del 2002, in combinato disposto con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 61, comma 3, lett. b), e comma 3-bis, nel testo anteriore alla novella di cui al D.Lgs. n. 344 del 2003 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)." La ricorrente si duole della sentenza impugnata che, acriticamente, ha recepito la tesi erariale, secondo cui SGI avrebbe dovuto neutralizzare, sotto il profilo fiscale, la perdita di valore della partecipazione nella società statunitense, in misura corrispondente alla riduzione dell'avviamento iscritto in bilancio dalla stessa società estera, per effetto dell'adozione dei nuovi principi contabili.

Rileva che un simile assunto postula, erroneamente, che il D.L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 1, lett. a), n. 1, sia applicabile non solo come la norma testualmente dispone - nei casi di riduzione dei valori del patrimonio netto della partecipata dipendente dall'ammortamento" di quote dell'avviamento fiscalmente indeducibile, ma anche quando il bilancio, della partecipata, registri, per qualsiasi ragione, una legittima "svalutazione" dell'avviamento (nel caso in esame il write-off dell'avviamento, come si è detto, era dipeso dall'adozione obbligatoria di nuovi criteri contabili).

La ratio antielusiva di tale disposizione - che la CTR avrebbe contra legem disatteso - secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 85/E del 2002), è di impedire che alcuni costi indeducibili per la partecipata, ma in grado di generare una perdita civilistica in capo ad essa, si traducano, per la partecipante, in un costo di diversa natura (svalutazione della partecipazione) che potrebbe assumere rilievo fiscale.

SGI mette in risalto la coerenza sistematica dell'impianto normativo, per il quale il delineato regime di "sterilizzazione" tende a scongiurare il rischio che, sulla posizione fiscale dell'impresa partecipante, possano incidere elementi negativi non espressivi di "perdite durevoli di valore" della partecipazione, come accade per le quote di ammortamento dell'avviamento o per gli accantonamenti indeducibili, sui piano fiscale, che sono componenti negative a carattere ricorrente, prive di durevoli riflessi sul valore intrinseco della partecipazione.

Assume, conclusivamente, che rimanendo all'interno del perimetro normativo, non ricorre alcuna ragione per impedire la deducibilità della svalutazione della partecipazione, effettuata dalla stessa SGI, che ha subito un "durevole depauperamento" per effetto del sostanziale azzeramento dell'avviamento, inizialmente iscritto per un valore elevato, poichè non più rispondente (secondo i nuovi principi contabili statunitensi) al fair value dell'azienda sotteso alla partecipazione.

4. Quarto motivo: "Omesso esame del fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, secondo cui l'avviamento svalutato da COBE, all'origine della minusvalenza dedotta dal SGI, derivava da "aggregazione industriale" in conformità alla disciplina statunitense, e segnatamente dall'acquisto nel maggio 1999 delle partecipazioni di COBE da parte di SAC, con conseguente riconoscimento fiscale negli Stati Uniti, e non da "disavanzo di fusione" a seguito delle operazioni di fusione dell'ottobre 1999 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).".

Si addebita alla sentenza impugnata di non avere esaminato alcuni fatti decisivi e di essere, quindi, pervenuta alla conclusione, contrastante con le risultanze processuale, che "l'avviamento iscritto nel bilancio COBE" sarebbe derivato "da un disavanzo di fusione tra due società statunitensi".

Precisi elementi di fatto (le dichiarazioni fiscali americane; le relazioni semestrali del gruppo SORIN; i bilanci 1999 e 2000 di COBE e le relazioni di certificazione della società di revisione KPMG), addotti dalla contribuente, deponevano, invece, nel senso che l'avviamento svalutato da COBE, all'origine della minusvalenza dedotta da SGI, derivava da "aggregazione industriale", in conformità della disciplina statunitense; segnatamente, dall'acquisto, nel maggio 1999, delle partecipazioni di COBE, da parte della "società veicolo statunitense" SAC, e non dal successivo "disavanzo di fusione", conseguente alle operazioni straordinarie (di fusione) dell'ottobre 1999, apoditticamente ravvisato dalla CTR.

4.1. Il secondo, il terzo e il quarto motivo restano assorbiti per effetto dell'accoglimento del primo mezzo.

5. Quinto motivo: "Violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 108, comma 2, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

Si deduce l'errore di diritto della sentenza impugnata per avere qualificato quali spese di rappresentanza i costi correlati al congresso scientifico "Cardiostim", di vitto e alloggio dei propri dipendenti, ma soprattutto dei medici invitati alla manifestazione, integralmente dedotti dalla società quali spese di pubblicità.

5.1. Il motivo è infondato.

In tema di redditi d'impresa, il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonchè con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto. (Cass. 23/05/2018, n. 12676).

Questa Corte, di recente, si è occupata della pretesa fiscale relativa alla detrazione IVA, per l'anno 1999, riguardante le spese sostenute da S. Biomedica Cardio Srl, per l'organizzazione di convegni medici ed ha stabilito che: "(...) era, invero, rilevabile qualche oscillazione in ordine alla riconducibilità di alcune tipologie di spesa e, in ispecie, proprio con riguardo alle spese sostenute per l'organizzazione di congressi e convegni di breve durata, in passato incluse tra quelle pubblicitarie (Cass. n. 25053 del 2006; Cass. n. 15268 del 2000) e, più recentemente, ricondotte alle spese di rappresentanza (Cass. n. 2276 del 2011; Cass. n. 21270 del 2008); con riguardo, specificamente, ai congressi medici la Corte ha, peraltro, evidenziato (Cass. n. 24932 del 2013) che, ai sensi del D.Lgs. n. 541 del 1992, art. 7, (...) attuativo della Dir. n. 92/28/CEE, "gli operatori sanitari ai quali può essere rivolta la pubblicità di un medicinale sono esclusivamente quelle autorizzati a prescriverlo o a dispensarlo (comma 1) ed aggiunge (comma 2) che la pubblicità di un medicinale presso gli operatori sanitari deve sempre comprendere le informazioni contenute nel riassunto delle caratteristiche del prodotto autorizzato... e specificare la classificazione del medicinale ai fini della fornitura..., oppure (comma 3) si può limitare alla denominazione del medicinale, ma pur sempre con la specificazione della denominazione comune del principio o dei principi attivi che lo compongono"; da tale presupposto deriva "l'ineludibile conseguenza" che "il novero delle spese di pubblicità" è limitato "alle sole spese volte a render noto un farmaco presso la classe medica, anche attraverso la organizzazione di riunioni ed incontri di breve durata e con la partecipazione di un numero ristretto di specialisti; elementi, questi della breve durata e della partecipazione di un numero ristretto di specialisti, che denotano la connotazione d'informazione scientifica e non già d'intrattenimento della riunione o dei convegno"; è quindi evidente la finalità d'informazione scientifica che deve contrassegnare quest'unica pubblicità consentita, tanto più che il consumo dei farmaci non è regolato dal criterio del piacere, ma da quello dell'utilità, mediata dalla classe medica, sicchè i medici sono destinatari di una specifica forma di pubblicità che mira non già a reclamizzare astrattamente il prodotto decantandone le virtù o la piacevolezza visiva della confezione, ma ad informarli della natura e delle utilità farmaceutiche del prodotto, in quali ipotesi risulti indicato, in quali no ed in quali sia addirittura nocivo (v. Cass. n. 25053 del 2006; v. anche v. Cass. n. 8844 del 2014; Cass. n. 2349 del 2013; Cass. n. 5494 del 2013); tali principi, cui si intende dare continuità, sono sicuramente applicabili anche nella vicenda in esame ove vengono in considerazione, quali prodotti, presidi cardiovascolari impiantabili, la cui utenza finale si

identifica con le cliniche e gli ospedali; orbene, la CTR, mentre ha correttamente ricondotto le spese di ospitalità a quelle di rappresentanza, con riguardo alle spese "per l'organizzazione dei convegni e spese di trasferimento" ha ritenuto, indistintamente, che esse fossero di pubblicità sul solo presupposto che l'organizzazione dei convegni per il 1999 da parte della S. rispondesse alla finalità di "portare a conoscenza l'offerta del prodotto", senza, tuttavia, accertare il carattere scientifico del convegno stesso, sicchè la decisione non è giuridicamente corretta, dovendo il giudice del rinvio procedere alla relativa verifica;" (Cass. 30/11/2017, n. 28695).

Nel caso di specie, al contrario, la CTR ha tracciato correttamente, in termini generali, il discrimen tra le diverse figure delle spese di rappresentanza e delle spese di pubblicità; quindi, con un apprezzamento di fatto, estraneo al controllo di legalità demandato a questa Corte, ha maturato il convincimento che i costi sostenuti dalla contribuente fossero spese di rappresentanza, in quanto il congresso svoltosi a Nizza era diretto ad accrescere "l'immagine ed il prestigio dell'azienda." e non rispondeva a finalità pubblicitarie, anche perchè i partecipanti, per così dire, non erano buyers di professione, ma medici inseriti in strutture sanitarie (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata).

6. Sesto motivo: "Omesso esame di fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, avente ad oggetto la funzionalità delle spese sostenute in relazione alla manifestazione "Cardiostim" alla promozione dei prodotti del gruppo S. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).".

Con riferimento ai medesimi costi (oggetto della precedente censura), si addebita alla CTR l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che inequivocabilmente deponeva per la natura promozionale delle spese del congresso, documentato dalla comunicazione predisposta dalla società (già allegata al processo verbale di constatazione) al fine di invitare i medici alla manifestazione, nella quale era espressamente programmato, tra l'altro, il compimento di "dimostrazioni tecniche riguardanti i nostri prodotti".

7. Settimo motivo: "Omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, aventi ad oggetto la documentazione contrattuale ed extra-contrattuale comprovante effettività, certezza, congruità, inerenza delle spese sostenute per servizi resi da consociate estere in base ad accordo di "cost. sharing", nonchè spese di viaggio rimborsate ad un top manager (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).".

Quanto al recupero a tassazione delle spese per i servizi prestati dalle consociate estere e delle spese di viaggio rimborsate al top manager belga, SGI si duole della sentenza impugnata (se non la si debba ritenere viziata, in radice, per mera apparenza della motivazione, come dedotto con il primo mezzo), ancora una volta sotto il profilo dell'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, laddove non è stata compiuta un'effettiva disamina dell'ampia documentazione prodotta dalla contribuente (fatture per i servizi resi; cost sharing agreement; attestazioni delle fornitrici estere riguardanti la natura e l'entità dei servizi; un nutrito scambio di e-mails tra la società e le proprie fornitrici e tra queste ultime e i distributori e clienti locali; dati di bilancio delle fornitrici, con le certificazioni di una società di revisione, attestanti i costi sostenuti a favore della contribuente), comprovante la natura e l'effettività dei costi che, invece, secondo la decisione della CTR, non poggiavano su "elementi inequivocabili".

7.1. Il sesto e settimo motivo, da esaminare congiuntamente perchè postulano identiche questioni di diritto, sono inammissibili.

Per il costante orientamento di questa Corte, riaffermato anche da recenti pronunce (Cass. 13/01/2017, n. 743): "Nell'ipotesi di "doppia conforme", prevista dall'art. 348-ter c.p.c., comma 5, (applicabile, ai sensi del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, (nel testo riformulato dal cit. D.L. n. 83, art. 54, comma 3, ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) - deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse." (Cass. 22/12/2016, n. 26774; in senso conforme: Cass. sez. un. 21/09/2018, n. 22430).

Nella specie, posto che il giudizio d'appello è iniziato nel 2015, le censure sono inammissibili poichè le decisioni dei gradi di merito, entrambe di rigetto (c.d. "doppia conforme"), si fondano sulle medesime ragioni di fatto e, del resto, la contribuente non ha nemmeno sostenuto il contrario.

8. Ottavo motivo: Violazione del D.P.R. n. 917 del 1987, art. 109, comma 5, e dell'art. 2697 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

In relazione ai costi oggetto del precedente motivo d'impugnazione, la ricorrente lamenta che la Commissione regionale, pur in difetto di specifiche contestazioni, da parte dell'Amministrazione finanziaria, in ordine all'insussistenza, irragionevolezza e antieconomicità dei medesimi oneri, avrebbe affermato contra legem che SGI non ne aveva documentato la "coerenza economica" e la "congruità", con ciò finendo per porre a carico della società una probatio diabolica, in evidente contraddizione rispetto ai precetti normativi degli artt. 109, comma 5, TUIR e 2697 c.c..

8.1. Il motivo è infondato.

Costituisce ius receptum della Corte che: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta 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, (Nella specie, la S.C. ha negato la deducibilità dei premi, di importo cospicuo, corrisposti dall'amministratore della società alle proprie affiliate in assenza di un supporto documentale)." (Cass. 26/05/2017, n. 13300).

La CTR si è uniformata a queste regole di diritto e, all'esito di un apprezzamento di fatto, ad essa insindacabilmente rimesso, ha negato che la società, sulla quale incombeva il relativo onere probatorio, avesse dimostrato la certezza, la coerenza economica e la congruità dei costi connessi alle spese per servizi prestati dalla consociate estere e alle spese di viaggio del top manager belga, per poi concludere, al riguardo, che: "Nessuna documentazione certa è stata

fornita e le comunicazioni delle consociate estere con le quali individuano le attività svolte e le risorse sono state fornite dopo l'inizio dell'attività di verifica senza elementi inequivocabili.". (cfr. pag. 4 della sentenza impugnata).

9. In definitiva: accolto il primo motivo, limitatamente al primo rilievo dell'avviso di accertamento (svalutazione, da parte della SGI, nel bilancio d'esercizio 2006, della partecipazione nella società statunitense COSE), assorbiti il secondo, il terzo e il quarto motivo; rigettati il primo motivo, limitatamente al rilievo relativo al recupero di costi non inerenti e/o non documentati, il quinto e l'ottavo motivo; inammissibili il sesto e il settimo motivo, la sentenza è cassata, nei limiti della parte accolta del primo motivo, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, per il riesame della causa, in relazione ai motivi accolti, e anche per la decisione sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione; rigetta il quinto e l'ottavo motivo di ricorso; dichiara inammissibili il sesto e il settimo motivo di ricorso; dichiara assorbiti il secondo, il terzo e il quarto motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto; rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza