Sentenza del 17/07/2019 n. 19157 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento conseguente a una verifica generale della GDF nel quale l'Amministrazione Finanziaria accertava per l'anno 2005 maggiore IRES, IRAP e IVA oltre interessi e sanzioni derivanti da ricavi non contabilizzati, omessa regolarizzazione di acquisti correlata alla presunzione su acquisti, e costi non inerenti; la società contribuente impugnava l'avviso di accertamento, per quanto qui interessa.

La CTP di Como respingeva il ricorso della contribuente per quanto atteneva ai costi non inerenti pari a Euro 630.367; appellava quindi la ricorrente e resisteva l'Agenzia delle Entrate, che proponeva anche appello incidentale. Con la sentenza qui impugnata, la CTR della Lombardia respingeva entrambi i gravami proposti dalle parti confermando la sentenza di primo grado.

Ricorre per cassazione la contribuente con ricorso affidato a sei motivi; resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria che ha proposto anche ricorso incidentale. La contribuente replica con controricorso al ricorso incidentale.

Con il primo motivo la ricorrente società denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la sentenza impugnata deciso la controversia affrontando e risolvendo una questione estranea all'oggetto del contendere; in particolare la CTR avrebbe ritenuto "non provata" l'esistenza delle operazioni promo - pubblicitarie che invece era pacifica tra le parti in causa, vertendo la questione oggetto del contendere solo sulla loro inerenza.

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia violazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 109 T.U.I.R., al D.L. n. 446 del 1997, art. 11 bis, al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto che gravi "a priori", in ogni caso, sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettività delle operazioni dalle quali originino i componenti negativi di reddito.

Con il terzo motivo si eccepisce la violazione del c.d. "principio di non contestazione" con riferimento alla effettività delle prestazioni di servizi promo - pubblicitari, quindi dell'art. 115 c.p.c. con riferimento dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere il secondo giudice considerato che l'effettività delle operazioni (non la loro inerenza rispetto all'attività d'impresa) non era materia controversa, ma fatto pacifico in causa in quanto non contestato anzi ammesso dall'Agenzia delle Entrate nell'atto di controdeduzioni in appello.

Con il quarto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia sull'inerenza, con autonoma violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere la CTR esaminato i motivi sui quali si fondava l'appello, concernenti l'inerenza dei costi per servizi promo-pubblicitari e la loro conseguente deducibilità a fini IRES ed IVA e la connessa detraibilità dell'IVA. Con il quinto motivo si denuncia da parte della contribuente società la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109 T.U.I.R., comma 5, del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 bis, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in tema di inerenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, per avere (nel caso in cui si ritenesse che la sentenza abbia invece affrontato sia pur implicitamente il profilo del difetto di inerenza dei costi, risolvendo la questione in senso sfavorevole al contribuente) la CTR Lombardia sia confuso la prova dell'esistenza posta a base della decisione con quella di inerenza dei costi, sia ritenuto che la prova dell'inerenza debba riguardare un fatto, un evento storico. Pertanto illegittimamente la CTR avrebbe ritenuto necessario, ai fini della sua inerenza, che la contribuente fornisse prova ulteriore documentale (non risultando sufficienti le fatture e i contratti relativi ai servizi dedotti), introducendo una illegittima limitazione dei mezzi prova ed escludendo dagli stessi la prova presuntiva in mancanza di qualsiasi previsione normativa in tal senso.

Con il sesto motivo, la contribuente eccepisce la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione con l'art. 360 c.p.c., n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sulla illegittimità dell'avviso di accertamento per vizio di motivazione, non avendo il secondo giudice statuito in alcun modo in ordine alla doglianza della contribuente relativa alla mancata indicazione nell'avviso di accertamento del tipo di accertamento praticato, in quanto il Fisco avrebbe genericamente ivi indicato quale disposizione di riferimento il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, senza alcuna specificazione in ordine alla tipologie di accertamento ivi previste della quale veniva fatta in concreto applicazione.

Parte controricorrente risponde ai primi cinque motivi di ricorso con unico motivo, sostenendo la correttezza della sentenza di seconde cure in quanto la questione di fondo del processo, sul punto, sarebbe quella relativa all'avere la società sostenuto o meno i costi in parola poichè la questione della prova dell'operazione economica dalla quale era derivato il costo risulterebbe posta in giudizio e contestata nell'avviso di accertamento come presupposto necessario della diversa e successiva questione relativa all'inerenza della stessa attività d'impresa. Non può quindi affermarsi che la CTR abbia deciso una questione estranea all'oggetto del contendere.

Venendo al sesto motivo di ricorso, parte controricorrente ne chiede il rigetto in quanto l'Ufficio avrebbe correttamente indicato e motivato tutti i comportamenti della contribuente che giustificavano i recuperi a tassazione.

L'Amministrazione Finanziaria propone poi ricorso incidentale avverso il capo della sentenza della CTR che l'ha vista soccombente denunciando violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 441 del 1997, art. 1, in relazione con l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il secondo giudice erroneamente ritenuto che la disposizione in esame consenta al contribuente di scegliere le modalità con le quali fornire prova idonea a vincere le presunzioni legali in materia di cessione e acquisto delle giacenze di magazzino a dimostrazione dell'insussistenza del fatto incerto

presunto, vale a dire l'acquisto e/o la cessione in evasione d'imposta, mentre di fronte a una mancata produzione di documentazione atta a fornire prova contraria, la CTR avrebbe dovuto ritenere non superate le presunzioni a favore del Fisco.

Motivi della decisione

Possono esaminarsi congiuntamente, per le ragioni che seguono, tutti i motivi di ricorso; sono infatti diretti - sia pur sotto profili autonomi ancorchè connessi - a sottolineare l'asserita erroneità della sentenza impugnata per aver la stessa confuso il concetto di inerenza del costo con quello (logicamente e giuridicamente preliminare, nell'esame dell'elemento negativo del reddito) della sua esistenza.

Va premesso che secondo insegnamento ormai tralatizio di questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1465 del 21/01/2009) in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività di impresa delle singole spese e dei costi affrontati (elemento indispensabile per ottenerne la deduzione D.P.R. n. 918 del 1986, ex art. 75, comma 3, ora art. 109 T.U.I.R., comma 5), va interpretata come una relazione tra due concetti - la spesa (o il costo) e l'impresa - che implica un accostamento per l'appunto concettuale fra due circostanze, con la conseguenza che il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili. Conformi sul punto sono ulteriori anche più recenti pronunce (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4041 del 27/02/2015; Sez. 5, Ordinanza n. 20049 del 11/08/2017).

L'inerenza del costo all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità dello stesso nel senso sopra chiarito, non introduce peraltro alcuna deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lasciando la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato (Cass. n. 3518 del 2006, n. 16730 del 2007).

Ciò premesso, ritiene la Corte che la sentenza della CTR abbia in concreto operato non sul piano dell'interpretazione del concetto di inerenza, quale legame logico tra attività e costo, ma - in via prioritaria - proceduto all'esame della prova dell'esistenza in natura del costo.

In altri termini, non ha la CTR equivocato in ordine all'interpretazione del concetto di inerenza del costo; essa lo ha ritenuto non provato nella sua materiale esistenza, scrivendo chiaramente in motivazione che "la non provata esistenza della operazione presuppone che neppure si possa parlare di inerenza di operazione documentalmente non provata".

Essa CTR ha ritenuto infatti che dell'esistenza dell'operazione commerciale - in linea di principio astrattamente connessa ex se con l'attività d'impresa - il contribuente non abbia dato adeguata prova quanto alla sua esistenza in rebus non risultando sufficiente la mera produzione delle fatture. Pertanto, deve ritenersi che la sentenza della CTR abbia invero in concreto ritenuto che la documentazione esibita (vale a dire le fatture, sostanzialmente, i soli richiamati in motivazione unitamente ai "contratti" e ai "calcoli" dei quali si dirà nella disamina del sesto motivo) non fossero sufficienti, anche data la particolarità del costo - sostanzialmente un mero sconto

praticato a società che curava in sostanza anche la diffusione dei prodotti, oltre che acquistarli per rivenderli - a dar prova della sussistenza dell'elemento negativo di reddito.

Il nesso logico tra il costo e l'attività, infatti, se sotto il profilo logico giustifica la deduzione, non tocca il fenomeno in esame quanto alla prova della sua esistenza. Il costo pertanto sarà deducibile sussistendo i due elementi: quello del suo esser logicamente connesso con l'attività d'impresa, e quello ulteriore della prova della sua esistenza oltre che ragionevole connessione con l'attività d'impresa, sotto il profilo della sua coerenza con la stessa.

Tal coerenza, così come la sua esistenza in rebus, potrà e dovrà rilevarsi anche in forza, ad esempio, delle modalità della sua determinazione, risultando quindi non deducibile un costo la cui determinazione non sia minimamente sorretta da alcuna prova in ordine alle modalità stessa in forza delle quali le parti sono addivenute alla sua determinazione in quell'importo oggetto della fatturazione. In tal senso (Cass. Sez. 5 - Ordinanza n. 13300 del 26/05/2017) questa Corte ha ritenuto di precisare come 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.

In forza delle sopra esposte considerazioni, i primi tre motivi sono complessivamente infondati, mentre i restanti risultano - all'esito dell'esame come sopra svolto - tutti assorbiti dalla decisione sui precedenti; in specifico, con riferimento all'assolvimento dell'onere motivazionale, ritiene questa Corte che la CTR abbia invero correttamente pronunciato dando conto delle ragioni della propria decisione, fermo quanto sopra illustrato, in ogni modo non potendo il principio di non contestazione prescindere dal carattere impugnatorio del giudizio (in tema vedasi Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2196 del 06/02/2015, secondo la quale il principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., comma 1, si applica anche nel processo tributario, ma, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e semprechè il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza; conforme Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9732 del 12/05/2016) anche alla luce del fatto che nella parte relativa alle ragioni della ripresa a tassazione dei costi per difetto di inerenza l'avviso di accertamento non risulta trascritto in ricorso dal contribuente.

Venendo alla disamina dell'unico motivo di ricorso incidentale, esso è infondato.

La disposizione in esame richiede - è vero - il particolare rigore probatorio di cui scrive parte controricorrente (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13120 del 25/07/2012) secondo la quale in tema di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, in base al D.P.R. n. 441 del 1997, art. 4, comma 2, le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14, comma 1, lett. d), o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo, presunzione che è relativa e superabile non con qualunque mezzo di prova, ma solamente con le prove tassativamente indicate dal citato D.P.R., artt. 1 e 2; nondimeno quando si tratti di scostamenti del tutto minimi (pari in questo caso allo 0,07%) tali scostamenti possono derivare da perdita dei beni a svariate circostanze imputabili per la prova delle quali non può esigersi stante la tipologia di evento causatore - prova unicamente documentale potendo

l'evento dispersione e perdita del bene ritenersi provato anche in forza di massime di esperienza, e non unicamente tramite prova documentale.

Infatti, come si evince dalla sentenza impugnata, la CTR ha in concreto operato un mero accertamento di fatto, e non una operazione interpretativa e applicativa di disposizioni di diritto; e in questa sede non è ammessa una nuova valutazione - appunto - dei fatti di causa.

Va poi rilevato che con memoria la contribuente ricorrente ha dedotto e illustrato l'applicazione - in punto sanzioni - dello ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015. Sul punto, questa Corte ha ritenuto, con orientamento al quale si intende qui dare seguito e continuità (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9505 del 12/04/2017; Sez. 5, Ordinanza n. 17143 del 28/06/2018) che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015 non operano in maniera generalizzata in "favor rei", rendendo la sanzione irrogata illegale, sicchè deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di uno "ius superveniens" più favorevole, senza altra precisazione con riferimento al caso concreto, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, non solo in ragione della necessaria specificità dei motivi di ricorso ma, soprattutto, per il principio costituzionale di ragionevole durata del processo.

Peraltro, nello specifico caso, con la trascrizione in memoria dell'avviso di accertamento parte ricorrente ha operato quel riferimento al caso concreto che rende quindi possibile l'applicazione della disposizione più favorevole; deve quindi accogliersi l'istanza, formulata in memoria, di applicazione, con riferimento all'irrogazione delle sanzioni di cui all'avviso di accertamento impugnato, del trattamento più favorevole di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, normativa sopravvenuta alla pronuncia in esame. Infatti, l'applicabilità in pendenza del presente giudizio, è consentita dal citato decreto, art. 32, comma 1, come modificato dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 133, in conformità all'indirizzo di questa Corte, secondo cui, in applicazione del principio del favor rei, trova applicazione il trattamento più favorevole assicurato dallo ius superveniens, a condizione che, come nella fattispecie in esame, vi sia un giudizio ancora in corso ed il provvedimento impugnato non sia quindi divenuto definitivo (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15978 del 27 giugno 2017; Cass. sez. 5, 21 dicembre 2016, n. 26479; Cass. sez. 5, 9 agosto 2016, n. 16679; Cass. sez. 5, 24 luglio 2013, n. 17972; Cass. sez. 5, 31 marzo 2008, n. 8243).

Conclusivamente quindi, sul punto, la domanda formulata con la memoria ex art. 378 c.p.c. volta proprio a chiedere l'applicazione dello ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, adeguatamente formulata e corredata dalla documentazione necessaria a valutare la congruità della sanzione irrogata e la sua possibile rideterminazione alla luce delle modifiche di legge sopravvenute, va accolta. Ne deriva che la sentenza, con riguardo alla determinazione del quantum delle sanzioni irrogate, va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente, che dovrà valutare, ai fini della concreta rideterminazione dell'ammontare della sanzione, se, in relazione alla gravità delle condotte contestate, sia o meno applicabile il nuovo regime sanzionatorio (in termini Cass. Sez. 5 Num. 9850 Anno 2018).

P.Q.M.

pronunciando sul ricorso, rigettati i motivi proposti sia nel ricorso principale che nel ricorso incidentale ed accolta l'istanza di applicazione dello ius superveniens con riguardo alle sanzioni irrogate, cassa la sentenza impugnata limitatamente alle sanzioni e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza