Sentenza del 23/10/2019 n. 27096 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

A seguito di verifica condotta dal Nucleo Regionale della Polizia Tributaria della Lombardia nei confronti di (XXXXX) S.p.A., (ora S.r.l.), l'Agenzia delle Entrate notificava alla predetta societa' due avvisi di accertamento, relativi, rispettivamente, ai periodi d'imposta intercorrenti tra il primo ottobre 2000 ed il 30 settembre 2001 e tra il primo ottobre 2001 ed il 30 settembre 2002.

Per mezzo di detti atti impositivi l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione le maggiori imposte IRPEG ed IRAP ritenute dovute, oltre sanzioni ed interessi, avendo accertato per il periodo 1.10.2000/30.9.2001 (di seguito, per brevita', 2001) un maggior reddito imponibile ai fini IRPEG di Euro 4.262.476,00 ed un valore della produzione netta ai fini IRAP di Euro 19.828.298,00, nonche', per il periodo 1.10.2001/30.9.2002 (di seguito 2002) un maggior reddito imponibile ai fini IRPEG di Euro 2.161.201,00 ed un valore della produzione netta ai fini IRAP di Euro 13.512.768,00.

Le riprese erano essenzialmente riferite a disconoscimento dei costi riferiti a servizi prestati da consociate Europee, attraverso assistenza e vendita di prodotti con la rete di organizzazione e personale delle anzidette societa', per i quali, in conformita' alle valutazioni operate dai verificatori, l'Amministrazione finanziaria aveva, di volta in volta, ritenuto non provati i requisiti della certezza, dell'effettivita' e dell'inerenza.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano, riuniti i ricorsi proposti avverso gli avvisi di accertamento impugnati dalla contribuente, cui era seguita l'emissione di cartella di pagamento, previo espletamento di consulenza tecnica d'ufficio collegiale di tipo tecnico - aziendalistico, accolse integralmente il ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento riferito al periodo 2001, mentre, per quanto concerne il successivo periodo 2002, confermo' la legittimita' dell'accertamento per il minore importo di Euro 2.513.299,02.

Avverso la suddetta pronuncia la societa' propose appello principale, per ottenerne la riforma nella parte in cui la sentenza della CTP aveva, quantunque parzialmente, confermato le riprese a tassazione da parte dell'Ufficio.

Quest'ultimo, a sua volta, propose appello incidentale, censurando la sentenza impugnata nella parte ad esso sfavorevole.

Con sentenza n. 137/49/11, depositata il 21 ottobre 2011, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, contenente prospetto al tempo stesso analitico e riepilogativo delle voci di costo specificamente esaminate e delle statuizioni ad esse riferite, cosi' ebbe a provvedere: a) con riferimento al periodo 2001 annullo' le riprese per complessivi Euro 949.563,61, confermando il rimanente importo di Euro 1.211.637,00; b) in relazione al successivo periodo d'imposta annullo' le riprese per complessivi Euro 909.197,39, confermando il restante importo di Euro 3.353.279,10; c) accolse la domanda della societa' di compensare i redditi del periodo 2001 con le perdite pregresse, con l'osservanza delle disposizioni richiamate nella parte motiva della decisione; d) compenso', infine, tra le parti, le spese del giudizio.

Avverso detta sentenza la societa' ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, la cui effettiva illustrazione non e' pienamente coincidente con la relativa numerazione, con sub articolazione, nell'ambito del terzo motivo, volta a censurare la decisione impugnata relativamente alle sette diverse specifiche voci di costo la cui legittimita' non e' stata riconosciuta dalla sentenza impugnata, che ha confermato, in parte qua, la legittimita' degli atti impositivi.

A sua volta l'Amministrazione finanziaria ha successivamente notificato alla controparte proprio ricorso, che assume dunque natura di ricorso incidentale, volto a censurare la decisione impugnata nella parte ad essa sfavorevole, affidato a due motivi.

Entrambe le parti hanno depositato controricorso ai rispettivi ricorsi, principale ed incidentale.

La societa' ha altresi' depositato memoria, ex articolo 378 c.p.c., eccependo il giudicato esterno in punto d'illegittimita' della ripresa a tassazione ai fini IRPEG per il periodo 2001 ed invocando, in ogni caso, la rideterminazione delle sanzioni sulla base dello ius superveniens e del favor rei.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale, la societa' ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa o insufficiente motivazione nella parte in cui la CTR ha confermato la legittimita' dell'accertamento relativo al periodo 2002, con riferimento al disconoscimento di costi della societa' per i servizi prestati dalle consociate Europee (riaddebito di spese relative al personale) per Euro 1.855.186,41 (paragrafo 5.2 della sentenza impugnata e voce b) del prospetto riepilogativo che ne costituisce parte integrante).

La ricorrente - pur ritenendo che la ratio decidendi della sentenza di primo grado dovesse correttamente intendersi riferita, nella parte in cui la CTR aveva sul punto in esame rigettato il ricorso proposto, alla sola mancanza di prova sulla congruita' dei costi in oggetto - rileva, comunque, per l'ipotesi in cui si fosse ritenuto che la decisione della CTP fosse fondata anche sulla concorrente ratio inerente alla mancanza di prova dell'effettivita' e veridicita' dei costi medesimi, di avere tempestivamente impugnato con il ricorso in appello anche detta ratio, diversamente da quanto addotto nel paragrafo 5.2. dell'impugnata sentenza.

Cio' premesso, la ricorrente lamenta che la sentenza impugnata sia incorsa nel denunciato vizio di carenza motivazionale, riferito all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella sua formulazione applicabile ratione temporis, anteriore alla modifica da ultimo apportata dal Decreto Legge 22

giugno 2012, n. 83, articolo 54, comma 1, lettera b), convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134.

La societa' assume al riguardo che la CTR abbia omesso di valutare, o comunque valutato in maniera gravemente insufficiente, le circostanze fattuali (si veda infra, par.6), che avrebbero dovuto condurre, con certezza, o quanto meno con elevatissimo grado di probabilita', ad una decisione diversa da quella assunta, e favorevole alla contribuente, ove debitamente esaminate.

2. Con il secondo motivo (indicato sub 3 in rubrica), la societa' denuncia nullita' della sentenza ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione del principio di "corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato" di cui all'articolo 112 c.p.c., con riferimento al capo della sentenza relativa alla ripresa a tassazione dei costi del periodo d'imposta 2001 per taluni dei servizi prestati dalla consociata Ashland Services BV, per non essersi pronunciata la sentenza sull'eccezione d'inammissibilita' dell'appello incidentale dell'Ufficio per difetto dei motivi specifici d'impugnazione (voce n. 5.15 della sentenza appellata e voce d) del prospetto riepilogativo 2001).

3. Con il terzo motivo (indicato sub 4 in rubrica), la contribuente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, illogica e contraddittoria motivazione della sentenza limitatamente ai capi che, con riferimento ai periodi d'imposta 2001 e 2002, disconoscono parzialmente i costi sostenuti dalla societa' per i servizi prestati dalla consociata Ashland Services BV (voci n. 5.11 e 5.15. della sentenza appellata, voce d) del prospetto riepilogativo 2001 e voce m) del prospetto riepilogativo 2002), cio' sia direttamente che indirettamente, mediante rinvio alla motivazione resa per il periodo 2002, con riferimento specifico agli addebiti per: i) interessi; ii) start-up; iii) servizi di assistenza legale; iv) servizi telefonici; v) servizi ambiente, salute e sicurezza; vi) servizi interna/ audit; vii) mark-up.

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate lamenta insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la sentenza impugnata (paragrafo. 5.1.) ha confermato, respingendo sul punto l'appello incidentale dell'Ufficio, la decisione della CTP, laddove quest'ultima aveva accolto il motivo di ricorso della contribuente, annullando la ripresa a tassazione di Euro 388.894,00, relativa all'addebito di costi per la fruizione di servizi centralizzati prestati dalla consociata belga Ashland International Holding.

5. Con il secondo motivo di ricorso incidentale l'Amministrazione finanziaria denuncia violazione, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), articolo 75, nella numerazione applicabile ratione temporis, censurando per violazione della succitata norma di diritto la sentenza della CTR nella parte in cui ha accolto il ricorso della contribuente avverso la sentenza di primo grado, annullando la ripresa a tassazione degli importi di Euro 2131,00 per il 2001 e di Euro 3.152,00 per il 2002 (paragrafo 5.11. punto 12).

6. Appare utile far precedere alla disamina del primo motivo di ricorso una duplice premessa.

6.1. Non risponde al vero quanto e' dato leggere nel paragrafo 5.2. della sentenza impugnata secondo cui le argomentazioni svolte dalla societa' con l'appello si soffermerebbero (solo,

sembra dato intendere dalla sentenza impugnata) su aspetti diversi dalle ragioni dei rilievi dell'Ufficio e dalle motivazioni della sentenza che attengono all'effettivita' delle prestazioni ricevute, alla loro quantificazione ed ai criteri di riaddebito.

Sebbene, infatti, secondo parte ricorrente, la sentenza di primo grado dovesse intendersi avere in parte qua confermato la legittimita' da parte dell'Ufficio del disconoscimento dei costi di seguito indicati nel presente paragrafo esclusivamente per la ritenuta incongruita' dei medesimi, nondimeno, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, nel trascrivere il paragrafo 1.4.4. del ricorso in appello, la societa' ha dimostrato di avere ivi censurato anche la fatto della decisione della CTP, ove diversamente ritenuta concorrente con la prima innanzi indicata, secondo la quale il giudice di primo grado aveva motivato la legittimita' della ripresa a tassazione sul punto per carenza di prova sull'effettivita' dei costi medesimi.

6.2. Appare inoltre sostanzialmente priva di rilievo pratico sul piano delle relative conseguenze fiscali, nell'ambito dell'esposizione del motivo di ricorso, la dedotta erroneita', nella qualificazione di detti costi da parte dell'Ufficio, sub specie del cost sharing agreement, cioe' dell'accordo tra due o piu' societa' finalizzato alla suddivisione dei costi per la realizzazione di un bene materiale o immateriale ovvero di un servizio, la cui utilita' si riflette sulle societa' partecipanti.

Il riferirsi, infatti, da parte ricorrente, a costi sostenuti da parte delle consociate Europee, nella fattispecie in esame, per la fruizione di un servizio infragruppo e riaddebitati alla consociata italiana, non porta a conseguenze diverse in punto di sussistenza dei requisiti per la deducibilita' degli anzidetti costi, in ordine cioe' all'effettivita', all'inerenza, all'osservanza del criterio di competenza ed all'oggettiva determinabilita' dei costi.

6.3. Qui occorre fermarsi esclusivamente sul primo requisito, la cui sussistenza la decisione impugnata ha escluso per mancanza di prova, il cui onere incombe sulla contribuente, in punto di effettivita' dei costi sostenuti.

Si tratta, nella fattispecie, di costi per complessivi Euro 1.855.186,41 resi per servizi vari da consociate Europee, precisamente da (XXXXX) SA, con sede in Francia, da (XXXXX) Gmbh e da (XXXXX) e da (XXXXX) BV, di cui Euro 1.747.985,77 per spese di vendita, Euro 71.877,30 + 11.730,34 per spese diverse ed Euro 23.593,00 per servizi professionali.

6.3.1. La sentenza impugnata ha ritenuto sul punto fondata la decisione della CTP, che non aveva in proposito condiviso le conclusioni del nominato collegio di periti, ritenendo che "la presenza delle fatture, la loro contabilizzazione ed il loro pagamento non costituiscono elementi di prova della veridicita' delle prestazioni ricevute dalla societa', trattandosi di transazioni all'interno della stessa entita' soggettiva (gruppo societario) e non tra soggetti indipendenti".

6.3.2. In tal modo motivando, tuttavia, la sentenza impugnata non ha per nulla considerato la circostanza, di cui la stessa sentenza da' conto poco sopra, inerente al fatto dell'esistenza di contratti scritti afferenti al servizio di vendita con due societa' del gruppo, (XXXXX) SA, e la tedesca (XXXXX) Gmbh, quest'ultima almeno riguardo alla divisione ECD.

6.3.3. E' mancato, dunque, da parte della decisione impugnata, il riscontro incrociato, della succitata documentazione contabile e di bilancio con il contenuto dei contratti in questione, che ove effettuato, avrebbe dovuto portare, in senso parzialmente favorevole alla ricorrente, a ritenere la certezza quanto meno dei costi fatturati dalle anzidette societa', non essendo peraltro contestato che, per la vendita dei prodotti chimici commercializzati dalla societa' all'estero, (XXXXX) fosse del tutto priva di rete di propri uffici con relativo personale addetto alla vendita.

6.3.4. Detta lacuna motivazionale e' ancor piu' evidente se correlata anche alle conclusioni della relazione peritale collegiale depositata nel corso del giudizio di primo grado, disattesa dalla decisione impugnata, a conferma sul punto della sentenza resa dalla CTP, senza che risultino essere state esposte compiutamente le ragioni che hanno indotto il convincimento espresso dal giudice di merito in senso difforme rispetto all'elaborato peritale (cfr. Cass. sez. 3, 29 maggio 2018, n. 13399).

6.3.5. Giova in proposito ricordare che il vizio di omessa o insufficiente motivazione, nella formulazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 applicabile ratione temporis, ricorre, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. sez. lav. 7 febbraio 2018, n. 2963), allorche', come nella fattispecie in esame, il giudice di merito non abbia tenuto conto delle inferenze logiche che possono essere desunte dagli elementi dimostrativi addotti in giudizio ed indicate in ricorso con autosufficiente ricostruzione, essendosi limitato ad addurre l'insussistenza della prova, senza compiere un'analitica considerazione delle risultanze processuali.

6.4. Viceversa, nel resto, per le altre poste oggetto della censura, il motivo di ricorso deve ritenersi inammissibile, per la genericita' dei riferimenti all'ulteriore documentazione (segnatamente mali) che secondo parte ricorrente sarebbero idonee, secondo i principi OCSE in materia, a supplire alla mancanza di contratti scritti, essendo altresi' il motivo carente nell'indicazione riguardo al tempo ed al luogo di produzione di detti documenti nel giudizio di merito.

7. Deve del pari ritenersi inammissibile il secondo motivo (indicato sub 3 in rubrica) di ricorso principale.

La ricorrente, con il motivo in esame, ha lamentato, in termini sostanziali di error in procedendo, nonostante il riferimento in rubrica al parametro normativo di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, che la sentenza impugnata sarebbe incorsa nel vizio di omessa pronuncia sull'eccezione svolta in grado di appello da parte della contribuente in ordine alla dedotta inammissibilita' dell'appello incidentale dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado per dedotto difetto di specificita' dei motivi d'impugnazione.

7.1. E' sufficiente in proposito richiamare la costante giurisprudenza di questa Corte, laddove afferma che "Il vizio di omessa pronuncia e' configurabile solo nel caso di mancato esame di questioni di merito, e non anche di eccezioni pregiudiziali di rito" (cfr., piu' di recente, Cass. sez. 3, 11 ottobre 2018, n. 25154; Cass. sez. 2, ord. 25 gennaio 2018, n. 1876; Cass. sez. 1, 26 settembre 2013, n. 22083).

7.3. A cio' consegue, appunto, in applicazione del principio di diritto innanzi richiamato, l'inammissibilita' del secondo motivo del ricorso principale della societa'.

8. Preliminarmente all'esame del terzo motivo va disattesa l'eccezione di giudicato di cui alla memoria depositata dalla ricorrente principale ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

8.1. Sostiene la ricorrente principale che, avendo la CTR, dopo avere parzialmente confermato le riprese a tassazione operate dall'Ufficio per il periodo 2001, accolto la domanda della contribuente di compensare i maggiori redditi accertati per il 2001 con le perdite pregresse riferite al periodo 1 ottobre 1995 - 30 settembre 1996, e non avendo l'Agenzia delle Entrate impugnato con il proprio ricorso incidentale detta statuizione, le riprese a tassazione confermate dalla CTR conserverebbero efficacia ai soli effetti dell'IRAP.

8.2. In realta' deve osservarsi in proposito che il giudicato puo' ritenersi sussistente, con riferimento soltanto all'an del diritto alla compensazione del maggior reddito d'impresa accertato con le perdite acclarate per il periodo sopra indicato, nei limiti di quanto precisato dalla sentenza impugnata nel paragrafo 5.16, ma non anche al quantum, conseguente alla determinazione definitiva dei costi, per i quali deve intendersi confermato il disconoscimento operato dall'Ufficio per il periodo 2001 alla stregua delle considerazioni che seguono.

9. Venendo quindi all'esame del terzo motivo (indicato sub 4) in rubrica, esso e' ugualmente inammissibile.

9.1. Esso - pur tenendo conto della sua specifica integrazione con la "premessa comune" articolata sub 2) nel ricorso principale riguardo al parziale disconoscimento dei costi sostenuti dalla societa' a fronte dei servizi prestati dalla consociata (XXXXX) BV, (voci n. 5.11 e 5.15. della sentenza appellata, voce d) del prospetto riepilogativo 2001 e voce m) del prospetto riepilogativo 2002), in cui sono, tra gli altri, partitamente indicati gli addebiti per le sette voci di costo, riportati sopra al paragrafo 3 della presente decisione, per le quali la CTR ha ritenuto di confermare, come da prospetto riepilogativo di ciascuna annualita', la ripresa a tassazione - non sfugge a giudizio d'inammissibilita', risolvendosi, comunque, nella denuncia in blocco della valutazione compiuta dal giudice tributario d'appello, rispetto alla quale la ricorrente sollecita al giudice di legittimita' una diversa valutazione delle risultanze istruttorie nel senso proposto dalla ricorrente (cio' che e' alla Corte inibito: tra le molte, cfr. Cass. 2, 30 novembre 2016, n. 24434, precisandosi che il vizio di motivazione deve emergere direttamente dalla sentenza e non gia' dal riesame degli atti di causa, inammissibile in sede di legittimita'), laddove la pur denunciata contraddittorieta' della decisione impugnata sarebbe ravvisabile solo in presenza di argomentazioni tra loro talmente contrastanti, tali da non poter comprendere la ratio decidendi posta a fondamento dei singoli punti, cio' che e' da escludersi nella fattispecie in esame.

Va, in particolare, per ciascuna voce, osservato quanto segue.

9.2. Riguardo ai costi addebitati per interessi, la sentenza impugnata ha condiviso le conclusioni dell'elaborato peritale, in ragione del fatto che la voce ad essi relativa e' stata ritenuta non corrispondente ad alcun servizio prestato da (XXXXX) BV alla consociata italiana e che la documentazione comunque allegata a sostegno e' stata ritenuta non attendibile in punto di

effettivita' dei costi, emergendo dalla stessa valori discordanti (cfr., quanto alla CTU, pag. 92 dello stesso ricorso).

Si tratta di accertamento di fatto fondato su motivazione congrua, come tale insindacabile in sede di legittimita'.

9.3. Con riferimento ai costi per start-up, oltre alla considerazione comune con quanto rilevato nel paragrafo che precede, in punto di non accertata corrispondenza di detti costi ad alcun servizio prestato da (XXXXX) BV alla consociata italiana, deve peraltro escludersi la stessa legittimita' in astratto del riaddebito ad (XXXXX) dei costi relativi a detta voce, non trattandosi di costi di gestione secondo la schema del cost sharing agreement, ma di spese di costituzione di societa'.

9.4. La contestazione relativa alla conferma, peraltro parziale, del disconoscimento dei costi riferiti ai servizi di assistenza legale, e' anch'essa inammissibile, tendendo al riesame del merito e postulando, in contrasto con quanto affermato da questa Corte in materia (cfr. Cass. sez. 5, 21 gennaio 2015, n. 961, in motivazione, par. 8.1.), che il giudice di merito debba dar conto di ogni elemento indiziario o probatorio acquisito in atti, essendo invece sufficiente che egli si limiti a porre in luce quelli che, in base al giudizio effettuato, risultino essenziali ai fini del decidere, purche' detta valutazione risulti logicamente coerente.

9.5. Analoga considerazione deve essere svolta riguardo alla voce per "servizi ambiente, salute e sicurezza", che richiederebbe una completa rivisitazione del giudizio di merito, mediante accesso diretto agli atti, non consentito alla Corte nell'ambito del sindacato svolto in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

9.6. Quanto alla voce relativa al riaddebito alla consociata italiana dei costi telefonici, la contestazione non pare cogliere l'effettiva ratio decidendi espressa sul punto dalla sentenza impugnata. Non e', infatti, disconosciuta, dal giudice di merito, l'inerenza di detti costi all'attivita' d'impresa, abitualmente affermata da questa Corte (piu' di recente, cfr. Cass. sez. 5, 31 ottobre 2018, n. 27786; Cass. sez. 5, 24 agosto 2018, n. 21145), ma la decisione impugnata si basa sul non riconoscimento dell'effettivita' dei costi medesimi, in quanto non contrattualmente previsti e scaturenti da doppio riaddebito con la casa madre statunitense e privi di idonea giustificazione.

9.7. Inammissibile, in quanto priva di specificita', e' la contestazione riguardo alla conferma della ripresa a tassazione riferita ai costi per servizi di Internai audit, che, peraltro, con accertamento di fatto incensurabile in questa sede, la decisione impugnata ha ritenuto non deducibili, perche', oltre a non essere previsti contrattualmente, sono riferibili soltanto ad esigenze di controllo da parte della societa' olandese.

9.8. Le considerazioni che precedono riferite alla contestazione delle singole voci di costo sopra indicate quali riaddebitate dalla societa' olandese a quella italiana comportano altresi' il rigetto del motivo nella parte riferita alla ripresa dei costi per mark-up.

La sentenza impugnata ha, infatti, in parte qua, accolto parzialmente l'appello della contribuente sulla deducibilita' del mark-up, in relazione alla circolare n. 32/1980 del Ministero delle Finanze,

ritenendo giustificata la maggiorazione dei costi secondo l'aliquota del 5% con riferimento quindi soltanto ai servizi effettivamente resi.

Essendo, in ragione della ritenuta inammissibilita' del motivo, divenuto definitivo l'accertamento riguardo alle anzidette voci di costo per le quali il giudice d'appello ha ritenuto non provata l'effettivita' delle prestazioni, anche sul punto in questione il ricorso principale della societa' deve essere disatteso.

10. Deve essere dichiarato ancora inammissibile il primo motivo (si veda innanzi sub paragrafo 4 della presente sentenza) del ricorso incidentale proposto dall'Amministrazione finanziaria.

Anche in questo caso, infatti, la censura viene ad essere formulata al fine di denunciare in blocco la valutazione compiuta dal giudice di appello e di proporne una diversa (cfr. in proposito la gia' citata Cass. n. 961/2015).

10.1. A cio' si aggiunge il fatto che, come correttamente eccepito dalla societa' nel controricorso al ricorso incidentale, l'appello incidentale dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado che aveva confermato la sentenza della CTP nella parte in cui essa aveva annullato la ripresa a tassazione dei costi addebitati alla societa' italiana dalla consociata belga (XXXXX), deve intendersi effettivamente limitato alla censura circa la valutazione espressa dal giudice di primo grado in punto di carenza di prova dell'effettivita' dei costi, non anche della congruita' dei riaddebiti, l'unico riferimento ad essa, riferito all'indagine a suo tempo compiuta dai verificatori, avendo valore meramente descrittivo, donde la denuncia in sede di ricorso incidentale per cassazione per vizio motivazionale della sentenza della CTR nella parte in cui ha confermato la deducibilita' dei costi medesimi, anche riguardo alla loro congruita', oltre che all'effettivita' dei medesimi, inerisce a questione ormai preclusa.

11. Deve essere invece accolto il secondo motivo di ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, quanto alla denuncia di violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), articolo 75, nella numerazione applicabile ratione temporis, ad opera della sentenza della CTR, nella parte in cui ha accolto il ricorso della contribuente avverso la sentenza di primo grado, annullando la ripresa a tassazione degli importi di Euro 2131,00 per il 2001 e di Euro 3.152,00 per il 2002 (voce 12 del paragrafo 5.11), per "aggiustamenti operati", in virtu' della considerazione che "La complessita' delle rilevazioni contabili puo' causare scompensi individuabili in sede di redazione del bilancio, dei quali non e' sempre agevole rilevare la causa", a cio' conseguendo, secondo il giudice tributario d'appello, che detti scompensi possano essere eliminati con aggiustamenti che, nel caso in esame "sono di minima entita' e percio' giustificati".

11.1. La succitata norma del TUIR, ai fini dell'individuazione dei componenti negativi di reddito non fa alcun riferimento a "scompensi contabili" che possano essere giustificativi di "aggiustamenti" di poste di bilancio. Del resto e' di intuitiva evidenza la stessa assoluta evanescenza del relativo concetto, non definibile, secondo la stessa decisione impugnata, quanto alla sua possibile causale giustificativa, se non in relazione al quantum, si pone in se' in contrasto con il principio della oggettiva determinabilita' dei costi ai fini della loro deducibilita'.

12. La sentenza impugnata va dunque cassata, in parziale accoglimento, nei termini di cui in motivazione, sia del ricorso principale che di quello incidentale, con rinvio per nuovo esame alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione.

12.1. Quest'ultima, oltre a pronunciare in ordine alla disciplina delle spese del giudizio di legittimita', provvedera' altresi' alla rideterminazione delle sanzioni, sia in ragione dell'esito complessivo del giudizio, sia in forza dell'applicazione della disciplina sopravvenuta di cui al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, piu' favorevole alla contribuente, dalla stessa invocata, secondo il principio del favor rei, sussistendone le condizioni, anche in relazione all'indirizzo piu' restrittivo espresso dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. da ultimo Cass. sez. 5, ord. 30 novembre 2018, n. 31062; nel senso invece della generale applicabilita' del trattamento sanzionatorio piu' favorevole, cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 27 giugno 2017, n. 15978).

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale e quello incidentale rispettivamente nei termini di cui in motivazione.

Cassa la sentenza impugnata nei limiti dei motivi accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza