Sentenza del 09/07/2020 n. 14573 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate notifico' alla societa' (XXXXX) S.r.l., a seguito di verifica tributaria espletata presso la stessa, previa instaurazione del contraddittorio quale previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 110, comma 11, nella formulazione applicabile ratione temporis, avviso di accertamento ai fini IRES, IVA ed IRAP per l'anno 2004, col quale provvide al recupero a tassazione di costi eccedenti i limiti di deducibilita' o comunque altrimenti non deducibili o non inerenti, di costi non di competenza per l'anno di riferimento, ovvero di costi relativi ad operazioni commerciali intrattenute con imprese operanti in Paesi a fiscalita' privilegiata (c.d. Paesi black list), con conseguente recupero delle maggiori imposte dovute ed applicazioni di sanzioni ed interessi.

La societa' impugno' detto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) di Roma, che accolse parzialmente il ricorso, riconoscendo la deducibilita' dei costi per Euro 248.265,25 relativi ad operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi a fiscalita' privilegiata, confermando nel resto i rilievi fiscali posti a base dell'atto impositivo.

Avverso la pronuncia di primo grado proposero appello tanto la societa', in via principale, quanto l'Ufficio, in via incidentale, riguardo alle statuizioni che le avevano visti reciprocamente soccombenti. L'adita Commissione tributaria regionale (C.T.R.) del Lazio respinse l'appello principale della societa' ed accolse invece l'appello incidentale dell'Ufficio, ritenendo, quanto ai costi relativi ad operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi a fiscalita' privilegiata (nella fattispecie Hong Kong, secondo il Decreto Ministeriale 23 gennaio 2002, n. 19719 nella formulazione applicabile ratione temporis), che la societa' non avesse adempiuto l'onere della prova sulla stessa incombente, dimostrando che le operazioni intercorse tra la stessa e i soggetti ivi residenti rispondessero ad un effettivo interesse economico.

Avverso la sentenza della C.T.R. la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia omessa e insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Parte ricorrente, pur nel riferirsi in rubrica al parametro di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sviluppa poi la censura lamentando in sostanza un'anomalia motivazionale talmente grave da comportare la nullita' della sentenza (pag. 6 del ricorso), affermando come nel caso in esame sia "del tutto evidente dalla semplice lettura della sintetica motivazione la presenza di argomentazioni incoerenti, tali da non permettere di comprendere le ragioni sostanziali della decisione della Commissione Regionale" (pag. 5 del ricorso).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in rubrica, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4., "Violazione e falsa applicazione dell'articolo 110 T.U.I.R., comma 2" (in realta' commi 10 ed 11, come correttamente esplicitato nel corso dell'illustrazione del motivo), rilevando come la sentenza impugnata non abbia considerato - affinche' la contribuente avesse legittimamente potuto dedurre i costi riferiti alle operazioni commerciali intrattenute con soggetti residenti - la duplice esimente, prevista in via alternativa dalla normativa in esame, per sottrarsi al regime d'indeducibilita' stabilito in via di regola generale dalla norma, concernente o la rispondenza delle operazioni effettivamente realizzate ad un effettivo interesse economico dell'imprenditore, ovvero lo svolgimento prevalente da parte della societa' estera di una "attivita' commerciale effettiva".

3. Il primo motivo, laddove ci si riferisca all'effettivo contenuto della censura come esplicitata nell'ambito della sua illustrazione, attinente ad un vizio di attivita' del giudice e dunque deducibile in relazione al parametro di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e' infondato.

3.1. Diversamente da quanto esposto in ricorso, nella sua pur stringata esposizione, la decisione impugnata e' idonea a rivelare la ratio decidendi, dando atto, quantunque sommariamente, di avere preso in considerazione le diverse ragioni poste a fondamento di ciascun disconoscimento di costi operato dall'Amministrazione e di come sulla legittimita' di talune riprese a tassazione non vi fosse stata impugnazione da parte della contribuente e, nel resto, chiarendo i limiti della condivisione della decisione resa dalla CTP, anche con riferimento al contenuto motivazionale dell'avviso di accertamento.

3.2. In proposito questa Corte ha chiarito che "Nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (...) senza niente aggiungervi, non e' nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non puo' ritenersi, di per se', sintomatica di un difetto d'imparzialita' del giudice, al quale non e' imposta l'originalita' ne' dei contenuti ne' delle modalita' espositive" (cfr. Cass. SU 16 gennaio 2015, n. 642; Cass. sez. 6-2, ord. 7 novembre 2016, n. 22562).

3.3. D'altronde la riprova che le argomentazioni esposte siano comunque idonee a consentire il controllo sulla ratio decidendi sottesa alla decisione stessa e' data dall'autonoma impugnazione per violazione o falsa applicazione di norme di diritto della sentenza impugnata nella parte in cui ha accolto l'appello incidentale dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado.

3.4. Prima di passare all'esame del secondo motivo, giova altresi' rilevare che, ove mai comunque la censura di carenza motivazionale debba ricondursi, secondo la rubrica, al

parametro di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, essa andrebbe ritenuta inammissibile per un duplice ordine di motivi.

3.4.1. Il primo attiene alla sua formulazione per "omessa e insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia", laddove l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 nella sua formulazione ratione temporis applicabile, quale introdotto dal Decreto Legislativo 2 febbraio 2006, n. 40, articolo 2, prevedeva il vizio di "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio".

3.4.2. Il secondo va colto comunque in relazione alla generica doglianza d'insufficienza motivazionale della sentenza impugnata in ordine alle prove che sarebbero state offerte dalla contribuente nel giudizio di merito a sostegno della dedotta legittimita' della deduzione dei costi riferiti.

Si e' chiarito, infatti, in proposito, che la prospettazione del vizio di motivazione per omessa valutazione di prove documentali non puo' prescindere, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, dal riportarne il contenuto (cfr., tra le molte, Cass. sez. 3, 25 agosto 2006, n. 18506; Cass. sez. 5, 21 maggio 2019, n. 13625) ovvero indicarne tempo e luogo della relativa produzione nel giudizio, al fine di consentire il vaglio di decisivita' riguardo al diverso esito del giudizio che ne sarebbe scaturito.

Il ricorso, in parte qua, non soddisfa il requisito di specificita' dei motivi di cui all'articolo 366 c.p.c..

3.5. Il primo motivo deve essere pertanto dichiarato inammissibile.

4. Il secondo motivo, chiarito che, di la' dal riferimento erroneo contenuto in rubrica, e' effettivamente riferito all'articolo 110 T.U.I.R., commi 10 e 11 nella formulazione applicabile ratione temporis, (anno d'imposta 2004) e' fondato.

Detti commi, per quanto in questa sede rileva, erano cosi' formulati:

10. "Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

11. "Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attivita' commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilita' di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione

non ritenga idonee le prove addotte, dovra' darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 e' comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti".

4.1. Posto che nella fattispecie in esame si discuteva di operazioni intercorse con soggetti residenti ad Hong Kong (Paese allora compreso nella c.d. black list di cui al Decreto Ministeriale 23 gennaio 2002) la C.T.R .avrebbe dovuto vagliare, al fine di escludere la deducibilita' dei costi relativi alle operazioni intercorse tra contribuente, l'insussistenza di entrambe le esimenti previste dal succitato dell'articolo 110 T.U.I.R., comma 11, essendo esse previste dalla norma, nel testo allora applicabile, in via alternativa e non cumulativa.

4.2. Ne consegue che, quand'anche si ritenga che la C.T.R. sia pervenuta ad escludere, attraverso un compiuto accertamento di fatto, che la contribuente abbia dato adeguata dimostrazione che le operazioni poste in essere dalla societa' stessa rispondessero ad un effettivo interesse economico, e' rimasto del tutto inesplorato dalla decisione impugnata l'ulteriore profilo concernente lo svolgimento prevalente, da parte delle societa' estere, di attivita' commerciale effettiva, idoneo a giustificare la deducibilita' dei costi afferenti alle operazioni commerciali con le stesse societa' svolte dalla contribuente nell'anno di riferimento.

5. Il ricorso della contribuente deve essere pertanto accolto in relazione al secondo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio per nuovo esame alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, che, nel dare seguito all'ulteriore accertamento demandatole, provvedera' anche in ordine alla disciplina delle spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, dichiarato inammissibile primo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza