Sentenza del 21/05/2020 n. 9322 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 149/11/11, depositata il 21 dicembre 2011, non notificata, respinse l'appello proposto dalla *F.* S.r.l. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva a sua volta respinto il ricorso della società avverso avviso di accertamento per IRES, IVA ed IRAP per l'anno 2004.

L'accertamento traeva origine da processo verbale dell'8 novembre 2007 che chiudeva verifica fiscale condotta da funzionari dell'Agenzia delle Entrate presso la società, con il quale erano formulati rilievi che avevano indotto l'ente impositore a contestare, ai fini IRES ed IRAP: a) l'indeducibilità di costi ritenuti non documentati e/o non inerenti per complessivi euro 527.180,71, di cui euro 302.390,93 per servizi resi dalla società capogruppo, la statunitense *I. Corporation,* alla società italiana secondo contratto del 10 gennaio 2003, denominato "Accordo di condivisione di servizi", cui aveva fatto seguito nel 2004 successivo *addendum,* euro 12789,78 per costi di noleggio auto ed euro 212.000,00 per costi relativi a servizi prestati dalla società G. S.p.A.; b) l'indeducibilità dei costi relativi a spese di rappresentanza per Euro 582,74; c) l'indeducibilità di costi per euro 37.911,24, relativi al pagamento di un *bonus* in favore di tale M. R., perché ritenuti non di competenza dell'anno 2004; d) l'omessa contabilizzazione di ricavi per euro 281.815,84 di cui euro 269.624,25 per trasferimento prezzi ai sensi dell'art. 110, comma 7, TUIR ed euro 11.851,59 riguardo ad interessi attivi da finanziamento, ai sensi degli artt. 89 e 110, comma 7, TUIR.

Relativamente alle rettifiche in tema di imposta sul valore aggiunto, l'Ufficio aveva altresì contestato il mancato assoggetta mento ad IVA delle cessioni all'esportazione, *ex* art. 8 del d.P.R. n. 633/1972, per euro 36.611,50; 7) la presentazione di dichiarazione infedele per avere indicato un'imposta detraibile superiore a quella effettivamente spettante.

Nel corso del giudizio di primo grado l'Amministrazione finanziaria aveva in parte riconosciuto la fondatezza dell'impugnazione della società, annullando parzialmente in autotutela la ripresa a tassazione dell'importo di euro 86.606,93 sul maggiore importo contestato relativamente a costi per servizi infragruppo ritenuti non deducibili, nonché annullando completamente la ripresa a tassazione riguardo ai maggiori ricavi non dichiarati con riferimento al trasferimento prezzi.

La CTP di Milano, dopo avere sospeso in via cautelare l'efficacia esecutiva della cartella di pagamento nelle more notificata, confermava *in toto* la legittimità dell'accertamento, trovando

detta decisione condivisione da parte della CTR a seguito dell'appello interposto dalla società, dopo che quest'ultima aveva, a seguito dei chiarimenti richiesti, pagato l'importo della cartella nuovamente emessa ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992.

Avverso la sentenza della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., essendo incorsa, secondo parte ricorrente, la decisione impugnata, per un verso nel vizio di ultrepetizione, nella parte in cui la sentenza impugnata aveva ritenuto di confermare la legittimità dell'accertamento anche con riferimento alle riprese abbandonate, in tutto, o in parte dall'Ufficio, come sopra indicate, per altro verso nel vizio di omessa pronuncia in ordine alle questioni riprese come specifici motivi di ricorso in appello avverso la sentenza di primo grado, relative all'indeducibilità dei costi per servizi resi dalla società G. S.p.A., all'omessa contabilizzazione d'interessi attivi da finanziamento, all'indeducibilità dei costi relativi al pagamento di un *bonus* al sig. M. R., all'illegittima detrazione dell'IVA per le operazioni di esportazione.

La ricorrente lamenta altresì l'assoluta erroneità della sentenza impugnata laddove ha ritenuto priva di fondamento la censura riferita alla violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato per essere venuto meno l'interesse della società istante, in conseguenza dell'effettuato pagamento in corso di giudizio dell'importo complessivo portato dalla cartella notificata alla società a seguito della sentenza di primo grado, in ragione del disposto di cui all'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. per violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992, dovendo ritenersi la sentenza impugnata affetta da motivazione meramente apparente, essendosi limitata ad un'acritica condivisione della decisione di primo grado, ignorando sostanzialmente i motivi di gravame dell'appellante come trascritti nel ricorso per cassazione in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso medesimo.

3. Con il terzo motivo, in subordine, per l'ipotesi in cui la sentenza impugnata non fosse ritenuta affetta da difetto assoluto di motivazione ovvero da vizio di motivazione apparente, parte ricorrente ne denuncia in ogni caso la carenza motivazionale, per insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia, relativamente all'asserita carenza di documentazione idonea a dimostrare la deducibilità dei costi in esame.

4. Con il quarto motivo la società lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.lgs. *(recte* d.P.R.) n. 917/1986 (TUIR), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di confermare la legittimità del disconoscimento della deducibilità dei costi per servizi infragruppo, nella parte ancora oggetto di effettiva controversia tra le parti, dei costi per servizi di autonoleggio auto, dei costi per servizi resi dalla G. S.p.A., nonché riguardo al disconoscimento della deducibilità del costo relativo al compenso

del sig. R. che, pur essendo dipendente di società residente nel Regno Unito, essendo responsabile dell'Ufficio commerciale e assistenza tecnica a livello europeo, avrebbe reso servizi di carattere commerciale e tecnico all'intero gruppo e, quindi, anche alla società italiana che ne è parte.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., avendo la decisione della CTR, secondo la società, totalmente omesso di pronunciare sul motivo di appello con il quale l'allora appellante società aveva censurato la pronuncia di primo grado, laddove essa aveva confermato la legittimità dell'accertamento relativamente alla rettifica sull'indeducibilità d'interessi attivi di finanziamento per un importo pari ad euro 11.859,59.

6. Infine, con il sesto ed ultimo motivo ugualmente la ricorrente denuncia nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., avendo la decisione della CTR, secondo la società, totalmente omesso di pronunciare sul motivo di appello relativo alla rettifica, in materia di IVA, sulle violazioni relative alle esportazioni, per un importo di euro 36.611,50.

7. Il primo motivo, che deve ritenersi ammissibile, risultando dall'illustrazione del motivo, la chiara denuncia di *error in procedendo,* sebbene in rubrica il vizio sia rapportato al parametro dell'art. 360, primo comma, n. 3, in luogo del n. 4, del codice di rito (cfr. Cass. SU 24 luglio 2013, n. 17931), è fondato in relazione al denunciato vizio di ultrapetizione.

È evidente che, nel confermare integralmente la legittimità dell'accertamento impugnato, in adesione a quanto statuito dal giudice di prime cure, la decisione impugnata non ha tenuto conto della rettifica della pretesa impositiva a seguito dello sgravio parziale in autotutela degli importi sopra indicati, per effetto del parziale riconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della fondatezza delle doglianze espresse dalla ricorrente con l'impugnazione proposta avverso l'avviso di accertamento dinanzi alla CTP.

7.1. Del tutto inconferente risulta - quanto alla residua delimitazione dell'effettivo *thema decidendum* tra le parti - il riferimento, da parte del giudice tributario d'appello, alla sopravvenuta carenza d'interesse in ordine alla domanda di sospensione riguardo all'intrapresa fase di riscossione, per effetto del pagamento in corso di giudizio da parte della società dell'importo recato dalla cartella notificata a seguito della sentenza di primo grado, nei limiti della riscossione frazionata del credito, giusta il disposto dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992, altro essendo l'interesse, persistente, della contribuente, a seguito della pronuncia di primo grado, a vedersi riconoscere quanto meno il minor importo dovuto, rispetto a quanto richiesto con l'accertamento impugnato, per effetto del parziale sgravio in autotutela intervenuto in corso di giudizio per effetto del riconoscimento, da parte dell'Amministrazione, della parziale deducibilità per euro 86.606,93 sul maggiore importo originariamente contestato relativamente a costi disconosciuti per servizi infragruppo, nonché riguardo all'annullamento della ripresa a tassazione riguardo ai maggiori ricavi non dichiarati con riferimento al trasferimento prezzi, su cui, ciononostante, la sentenza impugnata espressamente si sofferma nel senso della riaffermazione della legittimità dell'originario accerta mento.

7.2. Viceversa non sussiste omessa pronuncia riguardo ai motivi di appello volti a censurare la statuizione di primo riguardo alla conferma del disconoscimento degli «ulteriori indicati specifici costi», ritenuti dall'Amministrazione indeducibili, su cui la CTR risulta invero essersi pronunciata assumendo non risultare «fornita la prova della loro inerenza ed effettività».

8. Il secondo motivo è infondato.

Ricorre, secondo la giurisprudenza di questa Corte, motivazione apparente, allorché la motivazione, pur graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, in quanto recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, senza che possa essere lasciato all'interprete il compito d'integrarla, in virtù di ipotetiche congetture (cfr., tra le molte, Cass. SU 3 novembre 2016, n. 22232; si vedano anche Cass. SU 22 settembre 2014, n. 19881; Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053).

Nella fattispecie in esame in realtà la *ratio decidendi,* che ha indotto la CTR a confermare la decisione di primo grado, è insita nell'avere, per tutti i costi della cui deducibilità si controverte tra le parti, ritenuto non fornita prova documentale adeguata, da parte della società, in ordine all'inerenza ed all'effettività dei costi.

9. La carenza motivazionale della sentenza impugnata è, peraltro, denunciata dalla ricorrente, con il terzo motivo, anche in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nella sua formulazione applicabile, *ratione temporis,* al presente giudizio, relativo ad impugnazione di sentenza della CTR pubblicata il 21 dicembre 2011, sotto il profilo dell'insufficiente o contraddittoria motivazione.

9.1. Il motivo è fondato.

Avuto riguardo alla diversa tipologia di costi oggetto di disconoscimento, quanto alla loro deducibilità, da parte dell'Amministrazione, la sentenza impugnata si risolve in una generica affermazione dell'inadeguatezza della prova dell'effettività dei costi e della loro inerenza all'attività d'impresa.

Segnatamente, riguardo ai servizi resi dalla capogruppo statunitense, peraltro, sia pur parzialmente, riconosciuti nella loro effettività e certezza da parte della stessa Amministrazione, è dato rilevare che la sentenza impugnata si limita ad affermare che l'accordo di condivisione di servizi non è dettagliato, omettendo qualsiasi spiegazione del perché non potesse essere considerato tale con riferimento alla diversa tipologia di servizi ivi contemplati, e neppure menzionando il successivo *addendum* del 2004, per verificarne, per un verso, la sussistenza della specifica fonte contrattuale, per l'altro la previsione dei criteri relativi alla loro quantificazione.

9.2. Analoghe considerazioni riguardano il costo di euro 212.000,00 per servizi resi da G. S.p.A., per il quale, oltre a mancare nella decisione impugnata ogni riferimento al contratto ed all'ulteriore documentazione, anche extracontabile, atta a dimostrare lo svolgimento, da parte di G. S.p.A., di servizi inerenti a questioni di *marketing, è* del tutto omesso ogni riferimento

all'inquadramento della problematica di gruppo riguardo alla cessione della partecipazione nella società italiana dalla G. S.p.A. *all'I. Corporation.*

9.3. Giova in proposito ricordare che il vizio di omessa o insufficiente motivazione, nella formulazione di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. applicabile *ratione temporis,* ricorre, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. sez. lav. 7 febbraio 2018, n. 2963), allorché, 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.

Si resta, dunque, diversamente da quanto eccepito dall'Amministrazione finanziaria in controricorso, nell'ambito della denuncia di un vizio logico relativo alla carente argomentazione del giudice di merito, non già nell'ambito - quest'ultimo sì inibito al sindacato della Corte - di una richiesta di valutazione delle prove rispetto all'accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito, anche in relazione alle ulteriori tipologie di costi, riferiti a noleggio auto per euro 12.789,78 ed al pagamento di un *bonus* in favore del sig. R. per euro 37.911,24.

10. L'accoglimento del motivo di cui sopra determina l'assorbimento dei restanti motivi di ricorso.

11. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del primo e terzo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettato il secondo ed assorbiti gli altri, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 10 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza