Sentenza del 30/03/2021 n. 8716 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.Con sentenza n. 11/08/2013, depositata in data 22 marzo 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna rigettava l'appello principale proposto da Scuderia T. R. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, e accoglieva l'appello incidentale dell'Ufficio avverso la sentenza n. 203/04/11 della Commissione tributaria provinciale di Ravenna che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di accertamento n. (---) con il quale l'Ufficio aveva: 1) recuperato a tassazione costi ritenuti indebitamente dedotti, ai fini Ires e Irap, nonchè detratti ai fini Iva, nell'anno 2005, relativamente ad assunte prestazioni di servizio oggetto di un contratto c.d. "stand-by", di Euro 5.000.000,00 - sottoscritto il 10/1/2005 dalla contribuente, esercente attività di ricerca e sperimentazione nell'ambito della partecipazione alle gare di formula 1, e dalla società di diritto britannico E. F. R. Ltd., facente parte del gruppo VAT e avente lo stesso legale rappresentante della contribuente; 2) assoggettato ad Iva la cessione di un telaio di una vettura di Formula - 1 all'Ing. Tr.Ga. la cui assunta natura gratuita era stata negata dall'Amministrazione.

1.1.In punto di fatto dalla sentenza impugnata risulta che: 1) con sentenza n. 203/4/11 la CTP di Ravenna, accogliendo parzialmente il ricorso della società contribuente, aveva rideterminato i costi recuperati a tassazione ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, per prestazioni di servizio della European Formula Racing Ltd., ritenendoli "inerenti" per Euro 3.200.000,00; 2) avverso la sentenza di primo grado aveva proposto appello principale la contribuente deducendo, tra l'altro, l'omessa pronuncia sull'eccezione di illegittimità dell'accertamento in relazione all'iva connessa al recupero dei costi ritenuti non inerenti nonchè la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, e art. 55, art. 109, comma 5, del TUIR; 3) aveva controdedotto l'Ufficio, spiegando appello incidentale circa i costi ritenuti dalla CTP inerenti per Euro 3.200.000,00.

1.2.In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che: 1) relativamente al recupero dei costi ritenuti dalla CTP non inerenti, ai fini Iva - sostituendosi, in applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 3, alla società prestatrice dei servizi, non residente in Italia e in assenza di rappresentante fiscale, la società contribuente-committente, quale soggetto passivo di imposta attraverso l'emissione dell'autofattura, in base al meccanismo del reverse charge - il diritto alla detrazione, collegato all'effettiva erogazione della prestazione, non poteva essere riconosciuto, non avendo la contribuente comprovato la reale ricezione delle relative prestazioni dedotte nel contratto; 2) tale conclusione era avvalorata da una serie di elementi presuntivi quali la lievitazione dei corrispettivi registrata rispetto agli anni immediatamente precedenti, la fruizione di servizi analoghi forniti dalla Federazione Internazionale, l'immotivata

incidenza per 1/3 sull'ammontare complessivo dei costi sostenuti, la natura infragruppo delle partite di dare e avere oggetto di compensazione; 3) era legittimo l'assoggettamento ad Iva della cessione del telaio della vettura di formula 1 all'Ing. Tr. avuto riguardo - come già osservato dal giudice di primo grado - alla natura onerosa del rapporto con il professionista e alla riconducibilità dell'operazione alla complessiva definizione dei rapporti posti in essere tra le parti giunti al loro esito conclusivo; 4) relativamente ai costi ritenuti "inerenti" dalla CTP per Euro 3.200.000,00 - oggetto dell'appello incidentale - avendo la contribuente fornito una documentazione assolutamente aleatoria, risultava corretta la quantificazione della consistenza delle prestazioni rese dalla European L.td effettuata dall'Ufficio, essendo state le voci esplicate nella transazione economica frutto di un evidente arrotondamento (in eccesso); 5) in particolare, la valutazione di inerenza dei "compensi agli amministratori" risultava fuorviante attesa la assoluta specificità di tale voce di costo rispetto alle altre.

2.Avverso la sentenza della CTR, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a sei motivi; l'Agenzia delle entrate ha resistito con "atto di costituzione".

3.La ricorrente ha depositato memoria ali sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., artt. 2697 e 1362 c.c. per avere la CTR - a fronte della contestazione dell'Ufficio mossa con l'avviso in questione del difetto di inerenza, per antieconomicità, dei costi relativi a determinate prestazioni di servizio oggetto del contratto "(---)" sottoscritto in data 10 gennaio 2005 dalla Minardi Team s.p.a. con la European Ltd e della censura proposta dalla società contribuente relativa alla estensione della contestazione, anche ai fini Iva, connessa al recupero di costi non inerenti, in quanto stimati "antieconomici" ritenuto, incorrendo nel vizio di ultrapetizione, che non fosse configurabile il diritto alla detrazione Iva stante la mancata prova da parte della contribuente della effettività delle prestazioni di servizio, ancorchè fosse controversa solo la congruità o meno del costo afferente a tali prestazioni.

2. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 13 per avere la CTR erroneamente negato la detraibilità dell'Iva in un caso di contestazione relativa alla sola antieconomicità dei costi, ancorchè fossero oggettivamente sussistenti i requisiti di certezza e di inerenza essendo stati tutti ervizi forniti dalla European Ltd. impiegati per l'esercizio del business aziendale (partecipazione al campionato del mondo di Formula 1 del 2005) e l'effettuazione di una serie di eventi di marketing finalizzati al reperimento di sponsor; con ciò, ad avviso della ricorrente, la società avrebbe correttamente fatto riferimento al corrispettivo pattuito contrattualmente per determinare il "quantum Iva detraibile" in ossequio all'art. 11, par. 1, lett. a) della VI Direttiva CEE, che, letto alla luce del canone interpretativo elaborato dalla Corte di giustizia nella pronuncia relativa ai procedimentì riuniti C-621/10 e C-129/11 del 26 aprile 2012, prevede la derogabilità del criterio del corrispettivo in favore di quello del "valore normale" come base imponibile per l'applicazione dell'Iva solo in situazioni tassative non ricorrenti nella fattispecie in cui, avendovi l'Amministrazione derogato in maniera immotivata, doveva essere

accordata alla contribuente la facoltà di invocare la diretta applicazione della norma comunitaria.

3. I motivi primo e terzo - da trattare congiuntamente in quanto connessi - sono infondati per le ragioni di seguito indicate.

3.1.Nella specie, la ripresa a tassazione ha riguardato i costi relativi ad un contratto c.d. stanby stipulato dalla contribuente con la società di diritto britannico European Formula Racing LTd. in data 10 gennaio 2005 avente ad oggetto prestazioni di servizio a semplice richiesta (messa a disposizione di una vettura F1X2 per le attività promozionali; di personale specializzato fino ad un massimo di 20 unità; l'uso di due motorhome e di un camion di supporto per i motori per la stagione sportiva 2005; i voli per le diverse gare nell'anno in questione) per il corrispettivo di Euro 5.000.000,00.

L'Ufficio - come si evince dallo stralcio dell'avviso di accertamento riportato in ricorso a pagg. 21-22- a fronte della contabilizzazione del costo di Euro 5.000.000,00, ha ricostruito il valore delle prestazioni godute in Euro 887.440,00 e ha contestato l'indebita deduzione ai fini delle imposte dirette e detrazione ai fini Iva del costo di Euro 4.112.560,00 ritenuto "non inerente" D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109 pari alla differenza tra il corrispettivo contrattuale di Euro 5.000.000,00 e il valore ricostruito della prestazione goduta di Euro 887.440,00.

Con riferimento a questi rilievi l'Ufficio ha proceduto al recupero concernente i costi, che sono oggetto del contenzioso.

Dalla sentenza della CTR risulta che, nella specie, alla società di diritto britannico prestatrice dei servizi, non residente in Italia e in assenza di rappresentante fiscale, si era sostituita D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 17, comma 3, la società contribuente-committente, quale soggetto passivo di imposta attraverso l'emissione dell'autofattura, in base al meccanismo del reverse charge con annotazione sul libro delle fatture emesse, che vale come assunzione dell'obbligo di imposta, neutralizzata dall'annotazione nel registro degli acquisti.

3.2.Per quanto riguarda l'esercizio del diritto a detrazione va ribadito secondo una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia - che il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i "requisiti sostanziali", quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, e che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel capo 1 del titolo X della direttiva IVA, intitolato "Origine e portata del diritto a detrazione", mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonchè il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (C. Giust. 28.07.2016, C-332/15, punto 45 e 47 e la giurisprudenza ivi cit.).

Tali principi trovano necessariamente applicazione anche in caso di autofatturazione, giacchè le relative registrazioni, anche nel caso di "reverse charge", assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda, con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e

la successiva detrazione dell'IVA a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessione successive (cfr. Cass. n. 24022/2013; Cass. n. 12649 del 2017).

Al riguardo, questa Corte ha affermato che "In tema d'IVA, le operazioni (di cessione) compiute in regime d'inversione contabile (cd. "reverse charge"), ancorchè effettuate sotto l'apparente osservanza dei requisiti formali, sono indetraibili in caso di violazione degli obblighi sostanziali, ove venga meno la corrispondenza, anche soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata, con conseguente inesistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta indicata in fattura" (Cass. n. 2862 del 2019). Nella detta pronuncia si è precisato che la sentenza 11 dicembre 2014, in C-590/13, Idexx Laboratoires Italia, in particolare, ha statuito che gli artt. 18, paragrafo 1, lett. d), e 22 della direttiva 77/388/Cee, come modificati, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, "in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale", non può determinare la perdita del diritto medesimo ove sussistano i requisiti sostanziali del diritto a detrazione che sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto, la sua insorgenza, (punto 41 della sentenza Idexx), e consistono nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (punto 43).

L'emissione di autofatturazione non garantisce, pertanto, il diritto di contabilizzare la fattura in detrazione poichè ciò è possibile solo se sono soddisfatti gli obblighi sostanziali.

In tema di IVA, ai fini della detrazione dei costi, non è sufficiente l'avvenuta contabilizzazione degli stessi, dovendo il contribuente dimostrarne, nell'ipotesi di contestazione dell'Amministrazione finanziaria, anche l'esistenza, l'inerenza e la coerenza economica (Cass. n. 22940 del 2018).

Vanno a questo punto evidenziati i contenuti del principio di inerenza e il rapporto con il giudizio di congruità ed antieconomicità avuto riguardo sia alla disciplina delle imposte dirette che dell'Iva.

L'inerenza costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in termini generali, l'esistenza di una relazione tra i costi e l'attività d'impresa: i costi sono inerenti in quanto siano collegati all'attività d'impresa produttiva del reddito, soggetto a tassazione.

Tale nozione, invero, per un diffuso orientamento, non trova una esplicita definizione positiva ancorchè, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, possa essere fatta discendere dal vigente art. 109, comma 5 (già art. 74, comma 5), Tuir.

La norma, peraltro, si riferisce, in senso stretto, alla deducibilità dei componenti negativi in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito, con una declinazione proporzionale per i redditi esenti (pro-rata), ovvero affermandone la piena deducibilità se riferibili a redditi esclusi. La disposizione disciplina, dunque, un profilo ulteriore e successivo - le regole di deducibilità dei

costi - rispetto all'inerenza, che, anzi, è presupposta (i costi per essere deducibili debbono anche, e necessariamente, essere inerenti) ma non definita dalla norma.

Anche in tema di Iva è possibile individuare indicazioni di analoga portata. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, prevede che il soggetto passivo ha diritto di detrarre "l'imposta assolta o dovuta o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione", principio che evoca le previsioni contenute nella Direttiva 2006/112/CE: la nozione di inerenza non è definita ma postulata in relazione ai costi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Questa Corte con la sentenza n. 18904 del 2018, dando seguito anche a Cass. sez. 5 ord. n. 450 del 2018, ha affermato il principio secondo cui "il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sè, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo". In tema di onere della prova, sempre con la stessa pronuncia, ha statuito che "la prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente In quanto tenuto a provare l'imponibile maturato". La Corte evidenzia poi la differenza tra il giudizio di inerenza e l'oggetto del giudizio di congruità, che, a differenza del primo, indica il rapporto I:ra lo specifico atto d'acquisto (i.e. l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito. (...) Diversa, è l'incidenza, sulla valutazione di inerenza, del giudizio di congruità, che, con affermazione consolidata da parte della Corte di Giustizia (tra le tante, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gp.sabijck, per cui "la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante"; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C- 129/11, Balkan; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011-C 285/10, Campsa Estaciones de Servici, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-263/15, Lajver), e ripetutamente ribadita dalla Suprema Corte (Cass. n. 22130 del 27/09/2013; Cass. n. 12502 del 04/06/2014; Cass. n. 26036 del 30/12/2015; Cass. n. 2875 del 03/02/2017; da ultimo v. Cass. n. 2240 del 30/01/2018), non condiziona, nè esclude il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA, per cui se l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta, potendo altresì accadere che l'antieconomicità costituisca indizio di abuso del diritto che, com'è noto, presuppone un uso "artificioso" di una forma giuridica e cioè l'uso concreto di essa non per l'affare per il quale essa è tipicamente prevista, ma per uno scopo diverso, univocamente ed esclusivamente rivolto a perseguire un indebito risparmio fiscale (Cass., sez. 5, n. 2875 del 2017).

3.3.Posti i principi di cui sopra, nella specie, a fronte della contestazione dell'Ufficio della "non inerenza" dei costi per Euro 4.112.560,00, quale differenza tra il costo contabilizzato (5.000.000,00) e il valore ricostruito della prestazione goduta (887.440,00), è chiaro che la ripresa tributaria investisse costi ritenuti indeducibili ai fini delle imposte dirette e indetraibili ai fini Iva, non già in quanto "antieconomici" ma in quanto non correlati a prestazioni effettivamente eseguite; con ciò l'Ufficio ha contestato, pertanto, la perdita del diritto di detrazione per la inosservanza di requisiti sostanziali che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto medesimo (e ciò a fronte dell'esistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta portata in fattura); nè giova, al riguardo, invocare il principio di neutralità dell'Iva atteso che questo esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata "se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti" (Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2008, nei procedimenti riuniti C- 95/07 e C-96/07, Ecotrade, punto 63; v. anche sentenza 17 luglio 2014, in C-272/13, Equoland); coerente con i principi unionali è la disciplina nazionale: infatti - come già rilevato dalla Corte nella sentenza 16679/2016 - "il disposto dell'art. 21 comma 7 d.Iva per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio comunitario di cui all'art. 28-octies, par. 1, lett. d), dir. 1977/388/CE (ora art. 203 dir. 2006/112/CE). Per un altro verso incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19m comma 1 e l'art. 26, comma 3 d.Iva, pure sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto (v. Cass. 12353/2005, 2823/2008, 24231/2011). Nel caso di operazioni inesistenti in regime d'inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'IVA integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'art. 28-octies, anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò incide - per il combinato disposto dell'art., comma 7, art. 19, comma 1 e art. 26, comma 3 cit. - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovverosia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata" (Cass. n. 2862 del 2019); in tali ipotesi, il corrispondente tributo viene, in realtà, ad essere considerato "fuori conto", e la relativa obbligazione, conseguentemente, "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra Iva "a valle" ed Iva "a monte") che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 D.P.R. cit., neppure potendosi avvalere della procedura di rettifica ex art. 26 D.P.R. medesimo (v. Cass. n. 12995 del 09/06/2014; Cass. n. 6229 del 13/03/2013).

Alla luce di quanto sopra, il primo motivo con cui si denuncia il vizio di ultrapetizione è infondato.

Infatti, premesso che "E' ravvisabile vizio di extrapetizione soltanto allorquando il giudice d'appello pronunci oltre i limiti delle richieste e delle eccezioni fatte valere dalle parti, oppure su questioni non dedotte e che non siano rilevabili d'ufficio, attribuendo alle parti un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato; non è invece precluso al giudice del gravame l'esercizio del potere-dovere di qualificare diversamente i fatti, con il solo limite di non esorbitare dalle richieste contenute nell'atto di impugnazione e di non introdurre nuovi elementi di fatto nell'ambito delle questioni sottoposte al proprio esame (tra varie, Cass. 18830 del 2017; Cass. 12 gennaio 2016, n. 296; 31 luglio 2015, n. 16213), nella specie, a fronte della contestazione da

parte dell'Ufficio della "non inerenza" e quindi della indeducibilità/indetraibilità dei costi per 4.112.560,00 in quanto non corrispondenti a prestazioni effettivamente eseguite, non risulta configurabile il vizio di ultrapetizione della CTR - quanto al motivo di appello relativo alla assunta illegittimità della ripresa, anche ai fini Iva, connessa al recupero dei costi ritenuti non inerenti - nell'avere escluso la detraibilità ai fini Iva dei costi stimati non inerenti, stante la mancata prova da parte della contribuente della concreta esecuzione delle corrispondenti prestazioni di servizio.

Infondato si profila anche il terzo motivo, muovendo da un erroneo presupposto interpretativo, non essendo la contestazione dell'Ufficio di indeducibilità dei costi per Euro 4.112.560,00 fondata su di una presunta antieconomicità degli stessi ma sulla assunta loro "non inerenza" per mancata corrispondenza, per tale somma, delle operazioni fatturate con quelle concretamente realizzate.

Pertanto, la CTR, attendendosi ai principi di cui sopra - nel rigettare l'appello principale concernente la contestazione della legittimità della ripresa a tassazione, anche ai fini Iva, dei costi stimati "non inerenti" dalla CTP - ha correttamente escluso la detraibilità di tali costi in quanto la contribuente - e con ciò operando un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - non aveva fornito la prova della effettiva ricezione delle relative prestazioni di servizio oggetto del contratto denominato "(---)".

4. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4, e 5, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 nonchè la contraddittoria motivazione della sentenza impugnata su un punto decisivo e controverso del giudizio per avere la CTR - dopo avere affermato che il contribuente non aveva provato "la reale ricezione delle prestazioni oggetto del contratto in esame" - effettuato, nell'accogliere l'appello incidentale dell'Ufficio, la puntuale ricostruzione in termini di valore delle stesse prestazioni ritenute non effettuate; con ciò incorrendo in una contraddittoria motivazione della motivazione tale da rendere nulla la decisione per difetto assoluto del ragionamento ex art. 36, comma 2, n. 4 cit..

4.1. Il motivo - che consta di due sub censure - si profila, in parte, inammissibile e, in parte, infondato.

4.2. In particolare, è inammissibile, nella parte in cui denuncia la contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in quanto trattasi di vizio non più censurabile in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 22 marzo 2013 (v. nello stesso senso, Cass. 30948 del 2018).

4.3. Quanto al denunciato vizio di nullità della sentenza impugnata ex art. 36, comma 2, n. 4 cit., le Sezioni Unite di questa Corte hanno già avuto occasione di chiarire (per tutte, Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053) che, in relazione a sentenze, come quella in esame, soggette al regime delineato dal testo novellato dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, che

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. Nel caso in questione, dalla sentenza è chiaramente evincibile la ratio decidendi che - a differenza di quanto assunto dalla ricorrente - si fonda, complessivamente confermando l'operato dell'Ufficio, per quanto riguarda i costi ritenuti "non inerenti" dalla CTP sul rilievo che la contribuente non avesse documentato la "reale ricezione delle prestazioni oggetto del contratto" in questione, e per quanto riguarda i costi ritenuti "inerenti" dalla CTP (concernenti le prestazioni e i servizi resi) - oggetto di appello incidentale dell'Ufficio - sulla ritenuta correttezza della valutazione, in termini di quantificazione degli stessi, effettuata dall'Ufficio. Pertanto, lungi dall'incorrere nel vizio di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" tale da concretare la nullità della sentenza, la CTR ha esposto in modo chiaro il nucleo fondante del ragionamento, distinguendo tra costi ritenuti "non inerenti" dalla CTP oggetto dell'appello principale della contribuente - e costi ritenuti inerenti dalla CTP - oggetto dell'appello incidentale dell'Ufficio.

5.Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 "l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", per avere la CTR erroneamente ritenuto corrette le valutazioni operate dall'Ufficio in relazione alle prestazioni erogate in base al contratto denominato "(---)", senza considerare i numerosi, puntuali e circostanziati argomenti addotti dalla contribuente a dimostrazione della congruità dell'intero costo contabilizzato (Euro 5.000.000,00) corrisposto a fronte delle prestazioni ricevute (ad. es. circa il maggiore costo di utilizzo delle vetture F1x2 - fornite per le attività promozionali- quali vere e proprie vetture di F1, e non già, come ritenuto dall'Ufficio, mere vetture di esibizione; circa gli effettivi costi per il personale che, a differenza di quanto stimato dall'Ufficio, avrebbero dovuto includere anche gli oneri sociali, TFR e altri costi; circa gli effettivi costi dei voli aerei e delle spese di ospitalità).

Il motivo è inammissibile, nella parte in cui denuncia il difetto di motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio in quanto trattasi di vizio non più censurabile in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 22 marzo 2013 (v. nello stesso senso, Cass. 30948 del 2018).

Invero, anche a volere ricondurre la censura al vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, lo stesso concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di

omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015); nella specie, la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, non avendo dedotto l'omesso esame di un "fatto storico", ma peraltro - quanto all'assunta mancata valutazione da parte della CTR delle argomentazioni e della documentazione prodotta a contrario dalla contribuente - di profili attinenti alle risultanze probatorie, la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte.

6. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, del TUIR per avere la CTR, violando il principio di inerenza: 1) negato la deducibilità dei costi sostenuti sulla base di una presunta antieconomicità, ancorchè si trattasse di costi correlati oggettivamente all'attività di impresa e il contribuente avesse provato l'inerenza degli stessi e, quindi, la loro congruità; 2) ritenuto erroneamente "non inerente" in considerazione di una asserita "specificità" la voce di costo riferita ai compensi degli amministratori, ancorchè si fosse in presenza di una rettifica di valore del corrispettivo in quanto stimato "antieconomico".

6.1. Premesso 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" (Cass. n. 21184/2014; Cass. n. 32280 del 2018; Cass. Sez. 6 - 5, Ord. n. 14858 del 07/06/2018; Cass. n. 17701 del 2019;); e che anche in tema di IVA, ai fini della detrazione dei costi, non è sufficiente l'avvenuta contabilizzazione degli stessi, dovendo il contribuente dimostrarne, nell'ipotesi di contestazione dell'Amministrazione finanziaria, anche l'esistenza, l'inerenza e la coerenza economica (Cass. n. 22940 del 2018), il motivo si profila inammissibile in quanto la CTR, nell'accogliere l'appello incidentale dell'Ufficio in ordine ai costi stimati "inerenti" dalla CTP in Euro 3.200.000,00, ha ritenuto - con una valutazione di merito non sindacabile in sede di legittimità - che la stima di tali costi - "inerenti" e dunque relativi a prestazioni di servizio effettivamente rese effettuata dal giudice di primo grado non fosse corretta in quanto, a fronte della analitica ricostruzione del valore della prestazione goduta (in Euro 887.440) operata dall'Ufficio in sede di accertamento, la contribuente aveva, in sostanza, fornito, a contrario, una documentazione meramente aleatoria. Pertanto, lungi dall'involgere un giudizio sull'inerenza, la CTR - con un giudizio di merito insindacabile-ha ritenuto non fornita dalla contribuente la prova della coerenza economica dei costi come contabilizzati. Ugualmente frutto di una insindacabile valutazione da parte del giudice di appello è la esclusione dall'ambito dei costi deducibili della voce di costo concernente i compensi agli amministratori attesa la sua "assoluta specificità".

7. Con il sesto motivo, la ricorrente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1552 c.c. nonchè l'omessa, insufficiente motivazione della sentenza circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR ritenuto erroneamente, con una motivazione incongrua, che la cessione dei telai di Formula 1 all'ing. Tr.

rivestisse carattere permutativo e fosse, pertanto, soggetta ad Iva, ancorchè tutti i corrispettivi pattuiti contrattualmente (per il 2005) per lo svolgimento dell'incarico di Direttore tecnico e responsabile dei reparti pista, elettronico e di produzione, fossero stati fatturati - come da documentazione prodotta - e pagati dalla società, con conseguente configurabilità della cessione della vettura a titolo gratuito.

7.1.Il motivo - articolato in due sub censure - è complessivamente inammissibile.

Invero, la prima sub censura, pur prospettando una violazione dell'art. 1552 c.c. in realtà tende inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR, nel condividere le conclusioni sul punto della CTP, ritenuto- con una valutazione in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità- che la cessione del telaio della vettura di formula 1 all'Ing. Tr. rivestisse carattere oneroso avuto riguardo agli incarichi svolti dal professionista e in particolare alla complessiva definizione dei rapporti posti in essere tra le parti giunti al loro esito conclusivo; va, al riguardo, ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui "E' inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018).

Ugualmente inammissibile è la sub censura relativa al denunciato vizio motivazionale, non essendo più censurabile, in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, applicabile ratione temporis, e, in ogni caso, anche nel caso di riconduzione della censura al vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, vertente non già su "fatti storici" ma su "questioni" e "argomentazioni" implicanti una inammissibile rivisitazione di valutazioni di merito già operate dal giudice di appello. 8. Con il deposito della memoria ex art. 378 c.p.c. la società ricorrente ha dedotto la sopravvenuta illegittimità parziale delle sanzioni irrogate con l'avviso in questione, a seguito della entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha sostituito le disposizioni del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 contenute nell'comma 2 in materia di sanzioni per infedele dichiarazione Irpef ed Irap, nell'art. 5, comma 4 in materia di sanzioni per infedele dichiarazione Iva, nonchè nell'art. 6, comma 1 in materia di sanzioni per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni soggette all'Iva, prevedendo in ciascuno dei predetti casi la determinazione del minimo edittale della sanzione nella misura del 90% della maggiore imposta dovuta, in luogo del previgente minimo pari al 100%. Il rilievo deve essere accolto. In applicazione del principio del trattamento sanzionatorio più favorevole al contribuente, stabilito dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3 la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, vigente dal 1 gennaio 2016 a norma del D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 32 come modificato dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 133 è applicabile retroattivamente alla condizione, ricorrente nel caso in esame, che il processo sia ancora in corso con la conseguente non definitività della parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (conforme Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15978 del 27/06/2017; Cass. sez. 5, n. 1706 del 24/1/2018).

8.1. In conclusione, il ricorso va rigettato; la sentenza impugnata deve essere cassata quanto alla conferma della irrogazione delle sanzioni contenute nell'avviso con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Emilia-Romagna, in diversa composizione, per le necessarie valutazioni di merito ai fini della determinazione delle sanzioni in conformità alla nuova cornice edittale prevista dalla normativa sopravvenuta.

9. Le spese del giudizio di legittimità seguono il principio della soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo, in considerazione della partecipazione dell'Agenzia alla discussione in pubblica udienza.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso; in riferimento alla sopravvenuta disciplina sanzionatoria introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, cassa la sentenza impugnata in relazione alla determinazione delle sanzioni e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Emilia-Romagna in diversa composizione; condanna la società ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 10.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Dà inoltre atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 30 marzo 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza