Sentenza del 22/06/2022 n. 20192 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. All'esito di verifica fiscale, in data (---) la G.d.F. Nucleo Polizia Tributaria di (---) notificava alla Pelletterie B. e N. s.r.l. processo verbale di constatazione contenente rilievi relativamente alle annualità d'imposta dal 2005 al 2008.

In particolare: a) per tutti gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 veniva disconosciuta la deducibilità di costi sostenuti per consulenze di produzione fornite dalla Arama di M.N. & C. s.a.s., in quanto ritenute antieconomiche e non inerenti ex art. 109 TUIR, comma 5; b) per gli anni 2006 e 2008 veniva contestata l'indeducibilità di alcuni costi per viaggi e trasferte e, limitatamente al 2008 anche costo per prestazioni assicurative; c) per le annualità 2007 e 2008 venivano ritenuti indeducibili costi afferenti acquisiti effettuati presso soggetti residenti in territori a fiscalità privilegiata; d) per gli anni 2007 e 2008 veniva contestata l'omessa contabilizzazione dell'esatto valore della rimanenze finali, sottraendo così dalla tassazione parte della base imponibile.

2. Recependo i rilievi del P.V.C., l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di (---) emetteva quindi nei confronti della società gli avvisi di accertamento nn. (---), (---), (---) e (---) (rispettivamente relativi agli anni d'imposta 2005, 2006, 2007 e 2008), con i quali recuperava a tassazione maggiori imponibili rispettivamente per Euro 129.870,00, Euro 156.000,00, Euro 378.958,00 ed Euro 257.006,00.

3. La società contribuente impugnava i suddetti avvisi di accertamento con distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze, la quale, previa riunione degli stessi, con sentenza n. 85/20/2013 li rigettava.

4. Interposto gravame dalla Pelletterie B. e N. s.r.l., la Commissione tributaria regionale della Toscana, con sentenza n. 856/5/2015, pronunciata il 27 aprile 2015 e depositata in segreteria il 13 maggio 2015, accoglieva parzialmente l'appello della società contribuente, annullando l'avviso di accertamento con riferimento ai rilievi relativi alla indeducibilità dei costi sostenuti dalla ricorrente per operazioni di acquisto effettuate con soggetti residenti in Svizzera, ed all'omessa contabilizzazione di rimanenze di magazzino, mentre rigettava l'appello con riferimento ai rilievi concernenti l'indeducibilità dei costi concernenti gli acquisti effettuati da imprese residenti in (---), (---), (---) e (---), nonchè dei costi per viaggi e servizi di consulenza forniti dalla società Arama.

5. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società Pelletterie B. e N. s.r.l., sulla base di tre motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

All'udienza pubblica del 6 maggio 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le proprie conclusioni D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Motivi della decisione

6. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce la nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione ovvero per motivazione apparente, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e art. 61, art. 112 c.p.c., art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), ovvero, in subordine, l'omesso esame di circostanze di fatto decise atte a dimostrare la corretta deduzione dei costi discendenti dagli acquisti effettuati nei confronti di fornitori residenti in paesi a fiscalità agevolata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), non avendo, la C.T.R., considerato le circostanze dedotte nell'atto di appello con riferimento alle esimenti indicate nell'art. 110 TUIR, comma 11, per vincere la presunzione di indeducibilità dei costi, ed avendo anzi rigettato l'appello sul punto utilizzato una mera clausola di stila ("non è stata fornita la prova"), quando la società aveva svolto puntuali deduzioni sul punto.

Con il secondo motivo di ricorso la società contribuente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, comma 5, artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in relazione al recupero a tassazione dei costi per consulenze e servizi forniti dalla società Arama s.a.s..

Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce l'omesso esame di fatti decisivi comprovanti l'inerenza e la ragionevolezza, sul piano dell'economicità per l'impresa, dei costi per servizi di consulenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). 7. Procedendo quindi allo scrutinio dei singoli motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

7.1. Il primo motivo deve ritenersi fondato.

Con riferimento alla ritenuta indeducibilità dei costi per operazioni poste in essere con imprese residenti in (---), (---), (---) e (---), la ricorrente lamenta, infatti, che la C.T.R. avrebbe omesso qualsiasi motivazione in relazione alla sussistenza dell'interesse economico sotteso alle operazioni suddette, e quindi all'esimente dell'indeducibilità previsto dall'art. 110 TUIR, comma 11, vigente pro-tempore.

Sul punto, va rilevato che la C.T.R., nella sentenza impugnata, dopo avere ritenuto sussistente l'effettività dell'operazione e l'interesse economico ad essa sottesa con riferimenti ai rapporti intercorsi con la società elvetica Cafag, con riferimento alle altre operazioni si limita ad affermare che "la prova di tali esimenti non è stata fornita dall'appellante verso le società residenti ad (---); (---); (---) e (---). Pertanto con riferimento ai rapporti commerciali con le società residenti in tali paesi deve confermarsi la sentenza di primo grado e ritenere legittima la pretesa impositiva".

Sul punto, deve tuttavia rilevarsi che, come si evince dal ricorso, con l'atto di appello la società ricorrente aveva specificamente dedotto la necessità e l'effettiva realizzazione delle transazioni commerciali con le società aventi sede nei suddetti paesi, evidenziando l'interesse economico sotteso a tali transazioni.

La semplice affermazione per cui "la prova di tali esimenti non è stata fornita dall'appellante", pertanto, risolvendosi in una apodittica esclusione della sussistenza delle circostanze esimenti dell'indeducibilità previste dall'art. 110 TUIR, comma 11, integra, di per sè, una motivazione meramente apparente in ordine ai motivi d'appello proposti sul punto dalla ricorrente, alla luce del principio secondo il quale "in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e dall'art. 111 Cost., sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito" (Cass. 14 febbraio 2020, n. 3819).

Il motivo quindi deve essere accolto, dal che consegue che la censura proposta in via subordinata deve essere ritenuta assorbita.

7.2. Il secondo motivo non è fondato.

La ricorrente censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, comma 5, nonchè degli art. 2727 e 2729 c.c., per avere ritenuto insussistente il requisito dell'inerenza dei costi per consulenze e servizi forniti dalla società Arama s.a.s..

Sul punto, deve rilevarsi che i costi in questione afferiscono pacificamente a prestazioni fornite da società Arama di M.N. & C. s.a.s., e venivano rese esclusivamente dal sig. N.M., che rivestiva anche la carica di consigliere di amministrazione, nonchè socio della Pelletteria B. e N. s.r.l..

Conseguentemente, non vi era alcuna possibilità di distinzione del tipo di servizi resi, dei ruoli, delle mansioni e degli interessi imprenditoriali del sig. N. quale amministratore della società verificata, e dello stesso sig. N. quale soggetto terzo, esterno alla B. e N. s.r.l., nonchè titolare ed unico materiale esecutore dei servizi resi dalla Arama s.a.s..

Correttamente, quindi, l'Ufficio ha escluso il requisito dell'inerenza ex art. 109 TUIR, comma 5, con valutazione confermata dalla C.T.R., in quanto il sig. N. si occupava della gestione della produzione, per cui appariva del tutto antieconomica ed ingiustificata la scelta imprenditoriale di affidare ad una società esterna tale compito, ed il prezzo pattuito per tali "servizi di assistenza" era stabilito dallo stesso soggetto, vista l'appartenenza del N. ad entrambe le compagini sociali.

La ricorrente censura altresì la sentenza impugnata, sotto il profilo della violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., nonchè dell'art. 116 c.p.c..

Anche in parte qua il motivo è infondato. Invero, desumere, come ha fatto la C.T.R., che la "esternalizzazione" di non meglio individuabili attività di consulenza materialmente effettuate dalla stessa persona che rivestiva la qualità di amministratore e socio della società, rendesse tali attività non giustificate, appare coerente con il ragionamento inferenziale che ha portato a

ritenere antieconomico, e dunque non inerente, il costo in questione, e pertanto la presunzione applicata dal giudice del merito risulta rispettosa del disposto degli articoli indicati.

Inoltre, con riferimento alla eccepita violazione dell'art. 116 c.p.c., per non avere il giudice correttamente esercitato il suo prudente apprezzamento, la censura appare inammissibile, alla luce del principio secondo cui tale censura è ammissibile solo ove si alleghi che il giudice, nel valutare una prova o, comunque, una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza di diversa indicazione normativa - secondo il suo "prudente apprezzamento", pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore oppure il valore che il legislatore attribuisce ad una differente risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale), oppure, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento, mentre, ove si deduca che il giudice ha solamente male esercitato il proprio prudente apprezzamento della prova, la censura è ammissibile, ai sensi del novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, solo nei rigorosi limiti in cui esso ancora consente il sindacato di legittimità sui vizi di motivazione (Cass., Sez. U., 30 settembre 2020, n. 20867).

7.3. Infondato è anche il terzo motivo di ricorso.

Invero, nell'illustrazione del motivo non vengono evidenziati fatti (nel senso storico-naturalistico) il cui esame sarebbe stato omesso. In ogni caso, il motivo ripropone critiche alla valutazione operata dai giudici di merito circa la mancanza di inerenza e l'irragionevolezza dei costi derivanti dal servizio di assistenza prestata dalla Arama s.a.s., e quindi censure in mero punto di fatto e di valutazione delle prove, che esulano dal vizio di legittimità ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), essendo esclusa, in ogni caso, una nuova rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice del merito da parte della Corte di legittimità (Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476).

8. In conclusione, deve essere accolto il primo motivo di ricorso, rigettati il secondo e terzo motivo.

In relazione al motivo accolto la sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, per nuovo giudizio in relazione al motivo accolto, nonchè per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso; rigetta il secondo e terzo motivo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana - sede di Firenze, in diversa composizione, per nuovo giudizio in relazione al motivo accolto, nonchè per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza