Sentenza del 09/08/2022 n. 24553 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 5686/32/16 del 14/06/2016 la Commissione tributaria regionale della Campania (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto da A.C. s.r.l. (di seguito AC) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP) n. 30865/13/14, la quale aveva respinto il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2007.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione di plurime riprese, concernenti, essenzialmente, l'indeducibilità di alcuni costi e l'utilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

1.2. La CTR, in accoglimento dell'appello di AC, evidenziava che: a) l'avviso di accertamento non era stato correttamente motivato in quanto "il rinvio per relationem alla motivazione di altro atto redatto nei confronti di soggetti terzi richiede che l'atto richiamato sia o conosciuto dal destinatario o allegato all'avviso ovvero che il suo contenuto sia riportato nell'avviso notificato" e "non sembra che nel caso di specie ricorressero queste circostanze"; b) con riferimento alla ripresa concernente l'acquisto di 65 TV led per mancanza di inerenza e non competenza del relativo costo, la merce - acquistata dalla società contribuente, immessa in deposito IVA nell'anno 2007 e quindi svincolata e rivenduta a Clana Industriale s.r.l. - rappresentava un costo inerente in quanto compatibile con l'oggetto sociale e di competenza dell'anno d'imposta 2007 (anno di introduzione nel deposito IVA); c) con riferimento alle riprese concernenti l'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non era provato che i soggetti interposti fossero effettivamente delle cartiere e che, tenuto conto di quanto dedotto dalla società contribuente, le transazioni rappresentate da dette fatture erano reali, con conseguente illegittimità dell'accertamento svolto; d) con riferimento, infine, alla contestazione della indeducibilità del compenso dell'amministratore, AC aveva provato la sussistenza di specifica Delib. di approvazione del compenso.

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

3. AC resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

4. All'udienza camerale del 12 luglio 2021 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo in ragione del fatto che la controversia non era decidibile ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 2.

5. L'Agenzia delle entrate depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, per avere la CTR reso motivazione apparente sulle ragioni per le quali l'acquisto di 65 TV led sia inerente all'attività di impresa svolta da AC. 1.1. Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto che la spesa fosse di competenza dell'esercizio 2007 in ragione della semplice immissione in quell'anno nel deposito IVA.

2. I motivi, che possono essere congiuntamente esaminati in ragione dell'afferenza alla medesima ripresa, sono infondati.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

2.2. Con specifico riferimento all'inerenza del costo, poi, si è affermato che il principio di inerenza, unico per le imposte dei redditi e per l'IVA (Cass. n. 18904 del 17/07/2018), si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal medesimo D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) (Cass. n. 450 del 11/01/2018) ed è espressione della necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa (Cass. n. 13882 del 31/05/2018; Cass. n. 450 del 2018, cit.; Cass. n. 18904 del 2018, cit.).

2.2.1. Lo stesso si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sè, da valutazioni di tipo utilitaristico (o di vantaggio economico) ovvero quantitativo (Cass. n. 22938 del 26/09/2018; Cass. n. 18904 del 2018, cit.), sicchè "il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità" (così espressamente, in motivazione, Cass. n. 18904 del 2018, cit.).

2.2.2. Peraltro, secondo il medesimo orientamento (si veda sempre la motivazione di Cass. n. 18904 del 2018, cit.), il giudizio quantitativo o di congruità non è del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale rispetto al giudizio di inerenza.

3.2.3. Quest'ultimo implica che la prova debba investire i fatti costitutivi del costo, sicchè, per quanto riguarda il contribuente, egli è tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perchè in correlazione con l'attività d'impresa; prova che è tanto più complessa quanto complessa, atipica e originale è l'operazione posta in essere.

2.2.4. A sua volta, l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di inerenza.

2.2.5. Ciò si traduce: a) in tema di imposte dirette, nella possibilità che l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo, contesti anche l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa; b) in tema di IVA, nella possibilità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare la macroscopica antieconomicità del costo, rilevando questa quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed l'attività d'impresa.

2.3. Applicando i superiori principi di diritto al caso di specie si può concludere che la motivazione della CTR, sebbene concisa, non è affatto apparente, atteso che dà atto, con giudizio di merito insindacabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge, della compatibilità dell'acquisto con l'oggetto sociale e della inerenza all'attività imprenditoriale svolta, atteso che i costi deducibili hanno generato ricavi consistenti nella vendita dei beni a Clana Industriale s.r.l.

2.4. Sotto il profilo della competenza dei costi, l'art. 109, comma 2, lett. a), TUIR, nella versione applicabile ratione temporis, prevede che, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione.

2.4.1. La superiore disposizione non consente di attribuire rilievo alla data in cui perviene la fattura della spesa sostenuta, nè permette la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività, in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anzichè ad un altro può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi (cfr. Cass. n. 18401 del 12/07/2018; Cass. n. 3418 del 12/02/2010).

2.5. Ne consegue la correttezza della decisione della CTR che, indipendentemente dalla data dell'ordine o della fattura, ha evidenziato che la data della consegna coincide con quella dell'immissione nel deposito IVA, data in cui la merce è stata posta nella disponibilità dell'acquirente.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 116, c.p.c., degli artt. 2697 e 2727 c.c. e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e 21 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente attribuito rilevanza agli esiti del processo penale e palesemente violato le regole di ripartizione dell'onere della prova in materia di operazioni inesistenti.

3.1. Con il quarto motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti decisivi che hanno costituito oggetto di discussione tra le parti: sia con riferimento alla natura di cartiere della ditta Flacom di Ca.Fr., da cui sarebbe stata fittiziamente

acquistata merce poi ceduta a Clana Industriale s.r.l. (con conseguente qualificazione di oggettiva inesistenza sia degli acquisti che delle vendite); sia con riferimento alla contestata emissione di fatture senza IVA per operazioni di cessione nei confronti di Clana Industriale s.r.l., essendo rimasto indimostrato il requisito della territorialità; sia, infine, con riferimento a fatture emesse per operazioni intracomunitarie in favore di Reddy Trading Company LTF, per le quali non sarebbe stato dimostrato il trasporto della merce oltre confine.

3.2. Con il sesto motivo di ricorso, infine, l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente affermato che l'avviso di accertamento non è stato correttamente motivato per relationem in ragione della mancata allegazione di atti richiamati e concernenti soggetti terzi (segnatamente, la ditta Flacom e Clana Industriale s.r.l.).

4. I tre motivi possono essere congiuntamente esaminati.

4.1. Pregiudiziale è l'esame del sesto motivo, con il quale si contesta la rilevata nullità dell'avviso di accertamento nella parte in cui l'Ufficio non avrebbe allegato gli atti di indagine svolti nei confronti di soggetti terzi, quali la ditta Flacom di Ca.Fr. e Clana Industriale s.r.l.

4.2. Il motivo è inammissibile, non avendo l'Agenzia delle entrate trascritto in parte qua e allegato l'avviso di accertamento impugnato, sicchè non è consentito a questa Corte di verificare se, diversamente da quanto affermato dalla CTR, il contenuto essenziale dei menzionati atti sia stato debitamente riportato nell'atto impositivo.

4.3. L'inammissibilità del motivo e la conseguente acclarata nullità in parte qua dell'avviso di accertamento rende del tutto superfluo l'esame del terzo motivo, concernente proprio le posizioni di Clana Industriale s.r.l. e Flacom di Ca.Fr., nonchè di quella parte del quarto motivo che concerne ancora i menzionati soggetti, giusta la declaratoria di nullità dell'avviso di accertamento pronunciata dalla CTR e non vittoriosamente impugnata dalla difesa erariale.

4.4. Per quanto riguarda, invece, il quarto motivo, nella parte in cui si fa riferimento alle fatture emesse per operazioni intracomunitarie in favore di Reddy Trading Company LTF, va evidenziato che la sentenza impugnata considera l'operazione nell'ambito dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti (cfr. pag. 1, sub d) e motiva di conseguenza.

4.5. L'Amministrazione finanziaria riassume la ripresa effettuata con l'avviso di accertamento, ma non allega tale avviso, sicchè il motivo difetta all'evidenza di specificità, non essendo possibile conoscere l'effettiva natura della ripresa effettuata.

5. Con il quinto motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 109 TUIR e dell'art. 2389 c.c., per avere la CTR confermato la deducibilità del compenso dell'amministratore della società contribuente, C.R..

5.1. Il motivo è fondato.

5.2. Va evidenziato che la giurisprudenza di questa Corte ha sempre ritenuto che, qualora il compenso dell'amministratore non sia stabilito nello statuto, è necessaria una esplicita Delib.

assembleare per la sua determinazione, Delib. che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio (Cass. S.U. n. 21933 del 29/08/2008; Cass. n. 20265 del 04/09/2013).

5.3. Le affermazioni di Cass. n. 21953 del 28/10/2015, richiamata dalla difesa di AC, e involgenti la non necessità, con riferimento alle società a responsabilità limitata, della Delib. assembleare specifica a seguito della riforma delle società di cui al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (e ciò in ragion del mancato richiamo normativo e per la differenza strutturale tra società per azioni e società a responsabilità limitata, non essendo nella prima i soci coinvolti istituzionalmente nella gestione della società) costituiscono un obiter dictum, perchè la sentenza si pronuncia su di una fattispecie anteriore alla menzionata riforma, ponendosi nel solco dell'indirizzo sopra menzionato.

5.3.1. Non sembra prendere posizione sugli effetti della riforma Cass. n. 8210 del 30/03/2017, che pure riguarda una fattispecie posteriore alla stessa, ribadendo la tesi tradizionale per la quale v'è necessità di una specifica Delib. assembleare. Nello stesso senso si esprimono altri arresti più recenti (Cass. n. 10308 del 20/04/2021 e Cass. n. 5763 del 03/03/2021), anche se in fattispecie riguardanti società per azioni e non società a responsabilità limitata.

5.4. Il collegio - pur ponendosi in continuità con l'orientamento tradizionale - ritiene, peraltro, di dovere condividere la soluzione più articolata accolta da Cass. n. 28668 del 09/11/2018, che, riprendendo la motivazione di Cass. S.U. n. 21933 del 2008, cit., ha ritenuto indeducibili i compensi corrisposti nel 2004 in favore degli amministratori per difetto di una preventiva Delib. da parte dell'assemblea dei soci, non essendo stata ritenuta sufficiente una successiva ratifica contenuta nella Delib. di approvazione del bilancio.

5.4.1. Così si esprime la menzionata sentenza "la Corte territoriale si è attenuta al consolidato principio, affermato da Cass. Sez. Un., 29.8.2008, n. 21933, Rv. 604262-01, per cui, con riferimento alla determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'art. 2389 c.c., comma 1, qualora non sia stabilita nello statuto, è necessaria una esplicita Delib. assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, attesa: (a) la natura imperativa e inderogabile della previsione normativa, discendente dall'essere la disciplina del funzionamento delle società dettata, anche, nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, oltre che dalla previsione come delitto della percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea (art. 2630 c.c., comma 2, abrogato dal D.Lgs. n. 61 del 2002, art. 1); (b) la distinta previsione della Delib. di approvazione del bilancio e di quella di determinazione dei compensi (art. 2364 c.c., nn. 1 e 3); (c) la mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione, nel caso di approvazione del bilancio (art. 2434 c.c.); (d) il diretto contrasto delle delibere tacite ed implicite con le regole di formazione della volontà della società (art. 2393 c.c., comma 2). Conseguentemente, l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica Delib. richiesta dall'art. 2389 cit., salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori (...).

Orbene, tale principio, affermato con riferimento alla formulazione della norma nel testo anteriore alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 6 del 2003, appare applicabile anche al caso di specie, avendo nella medesima occasione le Sezioni Unite chiarito che le modifiche, apportate dal D.Lgs. n. 6, cit. non sono decisive per avallare una diversa interpretazione della disposizione: nè risulta - e sotto tale profilo il ricorso difetta di specificità (cfr. l'art. 366 c.p.c., n. 6), per non essere stato trascritto il verbale dell'assemblea che avrebbe proceduto alla detta "ratifica", che l'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio abbia "espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori"".

5.4.2. Pertanto, il difetto di specifica Delib. dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di Delib. di approvazione del bilancio, ma solo se detta Delib. abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce.

5.5. Nel caso di specie, la CTR ha accertato che la Delib. assembleare ha semplicemente approvato un bilancio che contiene anche la voce relativa alla determinazione del compenso dell'amministratore, senza nulla chiarire in ordine ad una specifica approvazione della menzionata voce.

5.5.1. La Delib. di approvazione del bilancio non è, dunque, sufficiente a sanare il difetto di specifica deliberazione sul compenso dell'amministratore.

6. In conclusione, va accolto il quinto motivo di ricorso, rigettati gli altri; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso di AC in parte qua.

6.1. Il complessivo esito della presente controversia giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, rigettando gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, respinge nei limiti di cui in motivazione l'originario ricorso della società contribuente; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 9 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza