Sentenza del 18/08/2022 n. 24880 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTR della Lombardia con la sentenza impugnata ha respinto il gravame di Iscomaco srl in liquidazione avverso la sentenza della CTP di Como di rigetto del ricorso della predetta società contro l'avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2007 per IRES, IRAP ed IVA a seguito delle seguenti rettifiche: a) azzeramento delle perdite riportate da annualità precedenti (2005 e 2006) già rettificate con separati avvisi di accertamento a seguito del recupero di costi derivanti da un contratto di prestito d'azioni e b) recupero di costi relativi ad una imbarcazione detenuta in forza di contratto di leasing. Avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione Iscomaco srl in liquidazione affidato a quattro motivi.

Replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la società deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione degli artt. 112 e 100 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e 19, e del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 84 e 90, perchè la CTR non si è pronunciata sulla domanda di annullamento dell'avviso di accertamento per il 2007, per illegittimità e infondatezza della rettifica delle perdite riportate dagli esercizi precedenti.

Con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., violazione e falsa applicazione delle medesime norme di cui al precedente motivo, per aver la CTR ritenuto di non doversi pronunciare sulle contestazioni mosse contro la rettifica delle perdite riportate dagli anni precedenti.

1.2. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente.

Il primo motivo non mette a fuoco la ratio decidendi perchè in realtà una decisione sul punto ricorre nella sentenza impugnata laddove si osserva: "non possono essere presi in considerazione argomenti ed eccezioni non inerenti il presente giudizio e di competenza di altre annualità, non qui in contestazione e per le quali vi sono già state impugnazioni e giudizi di commissioni tributarie, quindi tali argomenti non vengono trattati".

Quella che il ricorrente definisce omessa pronunzia è, in realtà, una scelta consapevole ed esplicita della CTR che la ricorrente aggredisce, sotto il profilo della violazione di legge, con il successivo motivo.

Questo secondo motivo è fondato.

Il principio dell'autonomia dei periodi di imposta, stabilito per le persone fisiche dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 7, comma 1, ("L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nell'art. 8, comma 3, e nel secondo periodo dell'art. 11, comma 3") e per i soggetti Ires dall'art. 76 ("L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli artt. 80 e 84") opera sul piano sostanziale (Cass. sez. un. 8500 del 2021) e comporta l'autonomo accertamento, in relazione a ciascun periodo di imposta, del quantum dovuto che costituisce autonoma obbligazione tributaria.

Provvede, poi, la regola processuale dell'efficacia espansiva del giudicato esterno su fatti aventi "efficacia permanente o pluriennale" (tra le tante, Cass. n. 4832 del 2015; Cass. n. 21395 del 2017; Cass. 31084 del 2019; Cass. n. 5939 del 2021) ad evitare divergenti accertamenti di tali fatti nei diversi periodi d'imposta.

Di fronte, quindi, ad elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine, come, per esempio, nel riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (art. 84 TUIR), si prevedono autonomi accertamenti per ogni periodo di imposta.

In applicazione di questo principio, da un lato, si è stabilito che "le determinazioni dell'amministrazione tributaria con riferimento ad uno specifico periodo di imposta non possono avere alcun riflesso sulle sue determinazioni rispetto ad altri periodi o, comunque, sugli accertamenti relativi a questi distinti periodi" (Cass. n. 1347 del 1995) e che "in presenza di contestazione dell'Amministrazione finanziaria relativa all'insussistenza di una posta passiva iscritta a bilancio, è onere del contribuente dimostrare l'esistenza e l'ammontare della stessa, oltre che l'inerenza all'attività di impresa esercitata ai fini della deduzione, senza che rilevi l'eventuale inerzia dell'Ufficio relativamente alla dichiarazione resa per i periodi di imposta precedenti, contenente la medesima posta, stante l'autonomia di ciascun periodo ai fini dell'esercizio del potere impositivo" (Cass. n. 14999 del 2020); d'altro lato, si è chiarito che "la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio" (Cass. sez. un. 8500/2021).

Da questa cornice normativa e giurisprudenziale discende che di fronte alla rettifica delle perdite riportate dai precedenti esercizi, che aveva determinato per il 2007 una maggiore IRES, il contribuente era legittimato a far rilevare, anche per quell'anno, l'illegittimità di quella ripresa e la CTR avrebbe dovuto esaminare le questioni sollevate con riguardo ad essa.

2. Con il terzo motivo deduce, in via subordinata, nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, laddove

la CTR non ha motivato sui motivi d'appello relativi all'illegittimità e infondatezza dei rilievi per i precedenti periodi di imposta.

Il motivo resta assorbito a seguito dell'accoglimento del secondo.

3. Con il quarto motivo lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 67, 102 e 109 TUIR nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove si è esclusa l'inerenza dei costi sostenuti per l'imbarcazione da diporto acquisita in locazione finanziaria e la loro deducibilità.

Il motivo presenta aspetti di inammissibilità in quanto sotto il paradigma della violazione di legge si cerca di rimettere in discussione la ricostruzione in fatto della fattispecie.

Comunque, la doglianza è infondata perchè la sentenza ha correttamente applicato i consolidati principi di questa Corte in materia.

3.1. Va premesso che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa - e non dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, ora art. 109, comma 5, del medesimo D.P.R., riguardante il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza) cioè della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili - ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perchè il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. (v. Cass. n. 450 del 2018; Cass. n. 22938 del 2018; Cass. n. 29404 del 2019; Cass. n. 30366 del 2019).

Comunque, si ammette che "l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa" (Cass. n. 450 del 2018), cosicchè questa impostazione non è molto lontana dalla tradizionale interpretazione (Cass. n. 14579 del 2018; Cass. n. 22938 del 2018).

Sul piano dell'onere della prova, poi, si è sottolineato che l'inerenza integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa ma spetta al contribuente l'onere della prova che, quindi, si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perchè in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sè (Cass. n. 18904 del 2018; Cass. n. 2224 del 2021). Nel contempo, l'Amministrazione può contestare l'inerenza, rilevando la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza ovvero allegando l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa (Cass. n. 30366 del 2019), però il controllo del fisco sull'inerenza dei costi d'impresa, ai fini della loro deducibilità, non può interferire nel campo delle scelte imprenditoriali, a meno che la sproporzione tra prestazioni non sia rilevante ed evidente ictu oculi (Cass. n. 2224 del 2021), così da costituire elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale (Cass. n. 33574 del 2018).

Di fronte alle allegazioni dell'Amministrazione incombe sul contribuente l'onere della prova della inerenza dei costi per smentire le contestazioni dell'Ufficio (Cass. n. 4554 del 2010; Cass. n. 24065 del 2011; Cass. n. 9892 del 2011; Cass. n. 10269 del 2017; Cass. n. 13588 del 2018, che valorizza il principio di "vicinanza alla prova").

3.2. Nel caso di specie il recupero dei costi era stato giustificato, in particolare, dalla antieconomicità dell'operazione, risultante dal confronto tra l'esiguità dei ricavi rispetto ai costi sostenuti; la CTP aveva rigettato l'impugnazione, escludendo un collegamento funzionale tra quei costi e la prevalente attività sociale svolta in campo immobiliare e accertando che l'imbarcazione veniva utilizzata personalmente dall'amministratore della società; la CTR ha confermato la decisione, sottolineando "l'uso della imbarcazione (..) strettamente personale dell'amministratore, avendola impiegata non in ambito societario o ai fini aziendali" e affermando l'indeducibilità di "un costo sproporzionato rispetto ai ricavi o all'oggetto dell'impresa".

La contribuente insiste su fatto che l'operazione rientrava nell'oggetto sociale previsto nell'atto costitutivo e che l'antieconomicità doveva essere ridimensionata perchè i costi relativi al leasing comprendevano anche quote del prezzo per l'acquisto del bene che rappresentava un investimento per la società, ma sono tutte circostanze insufficienti a dimostrare l'inerenza, come collegamento tra costo e attività di impresa, lasciando intatta la forza indiziaria degli elementi accertati dai giudici di merito: la marginalità in concreto dell'attività di noleggio di imbarcazione rispetto all'attività, svolta prevalentemente in campo immobiliare, e l'utilizzo personale dell'imbarcazione da parte dell'amministratore della società.

E' confermato il carattere assolutamente marginale del noleggio, attesa l'esiguità dei ricavi (complessivamente pari ad Euro 30.240,00), oltre alla macroscopica antieconomicità dell'iniziativa (i costi, invece, furono complessivamente pari ad Euro 823.148,95, v. controricorso pag. 6).

Nè rileva il fatto che quei costi comprendessero anche il costo per l'acquisto dell'imbarcazione perchè la manifesta e macroscopica differenza tra costi e ricavi rappresenta comunque un indizio forte della mancanza di correlazione e collegamento funzionale di quel bene (e del suo acquisto) con l'attività di impresa.

4. Conclusivamente, accolto il secondo motivo, assorbito il terzo e rigettati gli altri, la sentenza va cassata con riferimento al motivo accolto e deve disporsi rinvio alla CTR Lombardia in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo, assorbito il terzo e rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia alla CTR Lombardia in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza