Sentenza del 07/10/2022 n. 29342 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha notificato alla R. Fire Spa (da ora in avanti "R. Fire"), società aderente a consolidato nazionale quale consolidata e consolidata, due avvisi di accertamento ai fini IRES (uno relativo al reddito d'impresa della Spa e l'altro al reddito d'impresa complessivo dichiarato ai fini del consolidato), un avviso d'accertamento ai fini IRAP ed uno ai fini IVA, tutti atti relativi all'anno d'imposta 2004.

Per quanto qui ancora d'interesse, i relativi rilievi riguardavano:

a)Ai fini IRES, IRAP ed IVA, l'indeducibilità e l'indetraibilità di costi, per Euro 1.474.000,00, relativi a contratti avente ad oggetto collaborazione, assistenza e consulenza tecnica prestata a favore della contribuente da diverse società, limitatamente all'importo aggiuntivo al compenso già convenuto tra le parti, oggetto di asserito patto successivo alla stipulazione dei relativi contratti, proposto alla fine del periodo d'imposta dalla contribuente di propria iniziativa ed accettato dalle altre società contraenti e beneficiate dall'aumento ex post del corrispettivo riconosciuto loro, rispetto a quello inferiore concordato in precedenza per le medesime prestazioni. L'Ufficio disconosceva la deducibilità del compenso aggiuntivo concordato successivamente tramite il citato patto aggiunto., riportato nelle fatture delle consulenti come "complemento 2004", senza descrizione della causale che giustificasse l'aumento del compenso, nonchè dei criteri di determinazione dell'importo stesso, e senza che l'incremento fosse dovuto sulla base di ulteriori prestazioni non già contemplate nel contratto. Pertanto la società non aveva fornito idonei elementi circa i requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità dei costi, della loro inerenza alla propria attività e della congruità. Tanto meno, secondo l'Ufficio, gli stessi costi avrebbero potuto rilevare quali elargizioni, non idoneamente documentate ed erogate nei confronti di soggetti non previsti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 100.

b) Ai fini IRES, IRAP ed IVA, costi non documentati di Euro 65.000,00, relativi al compenso per la consulenza tecnica resa alla contribuente dal Dott. A.A., a fronte della quale quest'ultimo aveva emesso la fattura n. 131 del 31/05/2004. Secondo l'Ufficio, la fattura riportava descrizioni generiche, inidonee a dimostrare la sussistenza dei requisiti di deducibilità.

c) Ai fini IRES ed IRAP la sopravvenienza passiva, di Euro 120.602,00, iscritta dalla contribuente nel conto economico per stornare il credito derivante dalla spedizione di merce di pari valore, spedita, su indicazione di un intermediario, a terzi acquirenti. L'operazione infatti, conclusa nel 1992, si era rivelata una truffa, che la contribuente aveva denunciato all'autorità giudiziaria. Nel contempo, la contribuente aveva iscritto un credito (denominandolo per merce trafugata) per un importo pari al valore della stessa, fino all'anno 2003. Infine, nel 2004, l'avvocato incaricato dalla

società aveva informato quest'ultima che la notizia di reato sarebbe stata archiviata per prescrizione. Vista l'obiettiva impossibilità di recuperare il credito iscritto, la società aveva quindi stornato il credito, iscrivendo una sopravvenienza passiva nel conto economico, che veniva dedotta fiscalmente. L'Ufficio ha invece contestato la deducibilità, dato atto che non risultava la richiesta di archiviazione per prescrizione e che, in base alla Risoluzione n. 9/016 del 27 settembre 1985, le perdite derivanti da furto di beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, rilevano, quali componenti negativi del reddito nell'esercizio in cui si è verificato l'evento, e nello stesso esercizio, pertanto, vanno interamente dedotte.

d)Ai fini IRES ed IRAP, la minusvalenza indeducibile di Euro 1.512.487,00, conseguente alla realizzazione di opere di ristrutturazione edilizia su un immobile strumentale della contribuente. Secondo quest'ultima, tali opere comportavano la demolizione della maggior parte (il 70 per cento) dell'immobile preesistente, Inoltre, nell'ambito della ristrutturazione edilizia, la società eliminava anche vecchi impianti interni del valore di Euro 65.055,04. Ritenendo di adeguarsi al Principio Contabile n. 16, D.III, la società aveva stornato il valore dell'edificio soggetto a ristrutturazione per l'importo Euro 1.447.431,65, pari al 70% del costo residuo da ammortizzare al 31/12/2004, derivante dal costo storico iniziale (Euro 2.669.706,28) al netto degli ammortamenti (ordinario ed integrativo) eseguiti fino a quel momento (Euro 364.629,19 + Euro 56.043,13). La società, coerentemente con il Principio Contabile n. 16, D.IV, aveva, altresì, stornato il valore degli impianti (iscritti in contabilità in un conto separato), resi inutilizzabili a seguito della demolizione e sostituiti.

Sotto il profilo fiscale, quindi, la società aveva dedotto il costo di Euro 1.512.486,69 (dato dalla somma di Euro 1.447.431,65 relativa alla ristrutturazione ed Euro 65.055,04 relativo agli impianti).

L'Ufficio ha invece ritenuto che tali costi rilevassero come spese di manutenzione straordinaria, incrementativi del valore del cespite, e dovessero essere portati ad incremento del costo fiscalmente riconosciuto del cespite. L'immobile, secondo l'Amministrazione, non aveva subito una demolizione che ne avesse compromesso la possibilità di utilizzo futuro, ma era stato sottoposto ad un ampio intervento di manutenzione straordinaria, di cui la demolizione ha rappresentato una fase, destinata a migliorarne la funzionalità. Infatti, tra i costi di manutenzione straordinaria, che si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività, di sicurezza o di vita utile del bene, vanno incluse anche le modifiche e le ristrutturazioni tali da aumentare la rispondenza dell'immobile agli scopi per cui era stato acquistato.

I costi, da qualificarsi come di manutenzione straordinaria su beni propri, avrebbero pertanto dovuto essere capitalizzati imputandoli a maggiorazione del costo originario del cespite cui si riferiscono.

Per quanto qui ancora rileva, proposti dalla contribuente ricorsi contro gli avvisi d'accertamento in questione, l'adita Commissione tributaria provinciale di Milano, dopo averli riuniti, li ha rigettati.

La sentenza di primo grado è stata appellata dalla contribuente e la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'impugnazione con la sentenza di cui all'epigrafe.

La Partecipazioni Industriali Spa in amministrazione straordinaria (già R. Fire Spa) ha allora proposto ricorso, affidato a venti motivi, per la cassazione della predetta sentenza d'appello, mentre la contribuente ha prodotto controricorso.

E' rimasta intimata Equitalia Nord Spa .

Motivi della decisione

1. Appare opportuno trattare i motivi di ricorso (così come numerati dalla ricorrente) raggruppandoli, per connessione oggettiva, in relazione allo specifico rilievo (come ante individuato) che ciascuno di essi attinge.

2. Motivi da 1 a 7, attinenti il rilievo sub a): indeducibilità ed indetraibilità di costi, per Euro 1.474.000,00, relativi all'importo aggiuntivo al compenso già convenuto tra le parti per contratti di collaborazione, assistenza e consulenza.

Il rilievo sub a) è oggetto dei seguenti motivi:

1. Violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, nonchè dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

2. Violazione o falsa applicazione degli artt. 1321 e 1326 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

3. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5;

4. Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5 (come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, comma 1, lett. b);

5. Violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 delle Disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

6. Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

7. Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, e dell'art. 17 della Direttiva n. 77/388/CEE, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Per le ragioni che si esporranno, nessuno di tali motivi può essere accolto, in ragione del seguente principio di diritto: " In materia di costi deducibili dal reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, non è

inerente all'attività d'impresa il maggior compenso che il contribuente si sia spontaneamente offerto di pagare alla controparte per remunerare prestazioni di consulenza già ricevute ed effettuate in esecuzione di un titolo contrattuale che prevedeva in anticipo, per i medesimi servizi, un minor corrispettivo predeterminato".

E' bene premettere che, in punto di fatto, è pacifico che:

tra la contribuente e le società consulenti erano stati in precedenza conclusi contratti che, per l'anno 2004, prevedevano il pagamento di un determinato corrispettivo, da parte della prima, per le prestazioni delle seconde;

solo alla fine dell'anno 2004 (il 23 dicembre 2004), quindi quando il periodo di esecuzione dei contratti da parte delle consulenti nell'anno d'imposta si era ormai sostanzialmente esaurito, la contribuente, motu proprio, con la "proposta" riprodotta in parte nel ricorso, ha determinato un aumento significativo dell'importo che già si era obbligata contrattualmente a pagare, chiedendo alle controparti di accettare tale incremento;

l'ulteriore attribuzione patrimoniale non era riconosciuta per prestazioni diverse da quelle già convenute e prezzate nei contratti originari.

Va poi aggiunto che neppure è dedotto che l'"integrazione del corrispettivo" abbia trovato titolo in una originaria previsione contrattuale che imponesse una revisione dell'obbligazione contrattuale della contribuente debitrice; nè che le consulenti creditrici avessero avanzato, fosse pure in sede non contenziosa, una pretesa corrispondente.

In fatto, quindi, si è di fronte ad un imprenditore che, nella fase ormai conclusiva di un rapporto contrattuale nell'anno d'imposta, spontaneamente si obbliga a pagare le prestazioni ricevute più di quanto aveva convenuto nell'accordo iniziale con le controparti che le hanno eseguite.

La circostanza che l'incremento de quo sia stato oggetto di una formale "proposta" della contribuente di modifica del rapporto negoziale (peraltro in fase ormai di esaurimento), che le controparti hanno accettato (ovviamente, e senza che neppure fosse giuridicamente necessario, trattandosi di proposta dalla quale si originava un' ulteriore obbligazione pecuniaria esclusivamente a carico della proponente ed a loro vantaggio esclusivo), non offusca, al fine fiscale che qui rileva, l'evidenza che, sotto il profilo della concreta funzione economica, l'attribuzione patrimoniale aggiuntiva in questione non è compatibile, coerente e correlata, quale costo, all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi. Infatti, come è palese per tabulas, la contribuente aveva convenuto (ed ottenuto, vertendosi nella fase finale del rapporto) le medesime prestazioni, necessarie alla funzione produttiva, ad un costo inferiore già liberamente determinato. Pertanto la volontaria assunzione dell'obbligo di pagare ulteriori somme, per le medesime prestazioni ricevute, pone la causa concreta del surplus del costo al di fuori della corrispettività con l'attività funzionale all'impresa, rendendolo fiscalmente neutro (essendo indiscusso che le medesime prestazioni ricevute fossero dovute comunque al minor corrispettivo originariamente convenuto e siano state eseguite già in ragione di quest' ultimo).

Non si tratta quindi di valutare le scelte imprenditoriali, nè di sindacare la correlazione quantitativa tra il costo in questione ed i ricavi, ma di prendere atto che nel caso di specie, oggettivamente, l'evento generatore del decremento non è strumentale, in concreto, all'attività produttiva cui lo si vorrebbe correlare ai fini fiscali, essendo pacifico che l'esborso (minore) dovuto per quest'ultima era già stato concordato liberamente tra l'imprenditore ed i terzi, con un accordo, eseguito, la cui validità ed efficacia non risulta minimamente messa in discussione dalle controparti.

Non sussiste, pertanto, in concreto l'inerenza del costo in discussione, poichè, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi, l'onere inerente all'attività d'impresa è quello che appartiene all'ambito aziendale ed al corretto esercizio dell'impresa stessa e, quindi, sostenuto in funzione o in ragione dell'attività imprenditoriale, risultando del tutto ininfluente, sul giudizio di inerenza, la natura del fatto che ha provocato la diminuzione patrimoniale - sia che questa derivi da atto illecito compiuto in assenza di un obbligo giuridico (cd. responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c.), sia che derivi da attività lecita e concretamente riferibile alla realtà aziendale (cd. responsabilità contrattuale ex art. 1218 c.c.) - imponendosi in ogni caso un'indagine sull'appartenenza all'attività produttiva dell'evento generatore del decremento che viene in considerazione dal punto di vista fiscale (Cass. 05/11/2021, n. 31930). Dunque, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sè, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicchè deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Cass. 02/02/2021, n. 2224; Cass. 17/01/2020, n. 902).

Tanto premesso, è infondato il primo motivo, considerato che non sussiste la pretesa contraddittorietà della motivazione dell'accertamento, nella parte in cui, una volta esclusa l'inerenza concreta del compenso aggiuntivo, ne ha rilevato comunque l'indeducibilità anche ove fosso in ipotesi qualificato come erogazione liberale, non sussistendo i presupposti di cui al D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 100. Si tratta infatti di un'ipotetica qualificazione della posta patrimoniale in questione, effettuata ad abundantiam e comunque non contraddittoria con la negazione della causa corrispettiva dedotta dalla contribuente, ma anzi conseguente a tale constatazione. Parimenti infondata è, nell'ambito del primo motivo, la pretesa violazione dell'accertamento dell'art. 2697 c.c., atteso che comunque, in materia di componenti negativi del reddito imponibile, l'onere della prova è rimesso al contribuente (Cass. 02/02/2021, n. 2224, cit., ex plurimis).

Inammissibile è altresì il secondo motivo, non attingendo la ratio decidendi fondamentale della sentenza impugnata che, sebbene motivi testualmente anche escludendo che la comunicazione del compenso aggiuntivo abbia "natura giuridica di modifica" della clausola contrattuale originaria, nel complesso delle relative argomentazioni nega l'inerenza e la deducibilità del costo in ragione della già descritta carenza di correlazione concreta con le prestazioni ed attività cui la spesa dovrebbe imputarsi. Non viene in rilievo, quindi, la pretesa violazione delle norme che regolano l'autonomia contrattuale dei privati sotto il profilo civilistico e formale, ma l'apprezzamento della causa concreta dell'attribuzione patrimoniale in questione, per quanto rileva ai fini fiscali.

Inammissibile è anche il terzo motivo, formulato secondo una versione ("omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia") dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non applicabile al presente giudizio ratione temporis, in considerazione della data di deposito della sentenza impugnata.

Così pure è inammissibile il quarto motivo, in quanto, ai sensi della versione (" omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti") dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile ratione temporis, il fatto di cui sia stato omesso l'esame deve consistere in un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate (Cass. 26/01/2022, n. 2268, ex plurimis). Non integrano pertanto un "fatto", ma mere questioni o argomentazioni, sia l'attribuzione o meno, al titolo dell'incremento del compenso, della natura giuridica di modifica del precedente accordo contrattuale; sia la riconduzione della causa concreta del costo in questione all'"arbitraria libertà della società", piuttosto che alla corrispettività verso le prestazioni delle controparti.

Infondato è il quinto motivo, con il quale, nella sostanza, le medesime argomentazioni di cui al terzo ed al quarto vengono prospettate in termina di assoluta carenza di motivazione della sentenza impugnata. Infatti "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia 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." (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; conforme, ex multis, Cass. 12/10/2017, n. 23940). Nel caso di specie, in ordine al rilievo di cui si discute, nessuna di tali fattispecie ricorre, esprimendo la decisione d'appello in maniera sufficientemente logica e comprensibile le ragioni che la sorreggono.

Infondato è il sesto motivo, per le ragioni già ante esposte in ordine all'insussistenza, nel caso di specie, dell'inerenza del costo, secondo l'interpretazione del relativo concetto desumibile dai principi, anche giurisprudenziali, già richiamati.

Quanto al settimo motivo, relativo all'Iva, deve innanzitutto premettersi che esso è comune anche al diverso rilievo attinente i costi relativi al compenso per una consulenza tecnica resa alla contribuente. In questa sede, esso viene tuttavia esaminato limitatamente al rilievo sul costo di cui al compenso ulteriore offerto dalla contribuente ad altre società il 23 dicembre 2004, e deve ritenersi infondato.

Infatti, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, in tema di Iva, il diritto alla detrazione non sorge per il solo fatto dell'avvenuto pagamento dell'imposta formalmente indicata in

fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza dell'operazione all'impresa (cfr. Cass. 14/05/2020, n. 8919), valutata secondo un giudizio di carattere qualitativo - come potenziale e indiretto beneficio per l'attività imprenditoriale, e non in senso meramente quantitativo, come utilità, concreto vantaggio o futuro incremento della stessa (Cass. 07/04/2022, n. 11324) - correlato all'attività di impresa, con la conseguenza che, in tema di Iva, la stessa non può essere esclusa solo in virtù di un giudizio sulla congruità del costo che non condiziona nè esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità della operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale (Cass. 28/12/2018, n. 33574; Cass. 14/10/2021, n. 27961). Fermo restando che in tema di Iva, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo 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 soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (Cass. 17/07/2018, n. 18904).

Premette la giurisprudenza comunitaria in materia (Corte giustizia, 25/11/2021, C-334/20, Amper Metal Kft., punti 23 ss.) che " secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Detto diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Il sistema delle detrazioni, infatti, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purchè tali attività siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA. Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li impieghi ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punti da 25 a 27, e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punti da 23 a 25 e giurisprudenza ivi citata).". Lo stesso arresto aggiunge peraltro che " da giurisprudenza costante discende che una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ai sensi della direttiva IVA, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorre un rapporto giuridico nel corso del quale vengano scambiate prestazioni reciproche; la remunerazione percepita dal prestatore costituisce l'effettivo controvalore del servizio fornito al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, quando cioè le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un rapporto giuridico all'interno del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni (sentenza del 21 gennaio 2021, UCMR - ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

27. Sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, vale a dire l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punto 26 e giurisprudenza ivi citata). Per contro, 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 rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso, in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 43 e giurisprudenza ivi citata)." Anche con riferimento alle spese generali, peraltro, occorre comunque che sussista un collegamento all'insieme delle attività economiche del soggetto d'imposta (Corte giustizia, 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, cit.; Corte giustizia, 25/11/2021, C-334/20, Amper Metal Kft., cit.).

Pertanto "Spetta alle amministrazioni finanziarie e ai giudici nazionali prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si siano svolte le operazioni in questione e tener conto unicamente delle operazioni che siano oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo. La sussistenza di un tale nesso deve dunque essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione considerata (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 31, e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 30 e giurisprudenza ivi citata)." (Corte giustizia, Corte giustizia, 25/11/2021, C-334/20, Amper Metal Kft., cit.).

Nel caso di specie, difetta ab origine il nesso oggettivo tra le prestazioni di servizi ricevute e l'attribuzione pecuniaria ulteriore di cui si discute, considerato che il compenso dovuto dalla contribuente era stato già definitivamente stabilito tra le parti, in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati, in misura minore negli originari contratti, ed era di per sè pacificamente idoneo e sufficiente, secondo tali pregresse pattuizioni, a condizionare, nel periodo d'imposta sub iudice, l'adempimento delle controprestazioni, che le società obbligate avevano infatti reso in esecuzione delle condizioni precedentemente concordate. Nella sostanza, sotto il profilo funzionale ed economico, nell'anno d'imposta controverso i rapporti tra le società fornitrici e la contribuente avevano trovato concreta attuazione a prescindere dall'attribuzione patrimoniale successiva ed ulteriore di cui si discute.

Pertanto, l'esclusione dell'inerenza del costo in questione non deriva da una sua valutazione in termini quantitativi, ma dalla mancanza di una sua concreta ed effettiva relazione funzionale con prestazioni ricevute dall'imprenditore ed utilizzate nell'ambito della sua attività.

3. Motivo 7, attinente (anche) il rilievo sub b): Ai fini IRES, IRAP ed IVA, costi non documentati di Euro 65.000,00, relativi al compenso per la consulenza tecnica resa alla contribuente dal Dott. A.A., a fronte della quale quest'ultimo aveva emesso la fattura n. 131 del 31/05/2004.

Il rilievo sub b) è oggetto del seguente motivo:

7.Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, e dell'art. 17 della Direttiva n. 77/388/CEE, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo, che attinge esclusivamente la contestazione ai fini Iva, è comune a quello ante trattato a proposito del primo rilievo e sostiene, in sintesi, la detraibilità del relativo importo in ragione

del principio di neutralità dell'Iva e della circostanza che il compenso della relativa prestazione è stato fatturato dal consulente alla contribuente. Richiamato quanto ante già rilevato a proposito del motivo in questione con riferimento al rilievo sub a), deve comunque ritenersi il mezzo inammissibile, in quanto non si confronta con la ratio decidendi espressa nella sentenza impugnata e fondata sulla mancata individuazione, anche a causa della genericità della relativa fattura, della relativa prestazione e, pertanto, dell'inerenza, requisito necessario della deducibilità ed oggetto dell'onere di prova del contribuente.

La censura, ribadendo in astratto il principio di neutralità ed affermando apoditticamente che i servizi sarebbero stati "resi nell'ambito dell'attività economica", non prende in considerazione criticamente la mancata individuazione dell'oggetto della prestazione, oggetto di specifico accertamento della CTR e ragione portante della decisione.

4. Motivi da 8 a 11, attinenti il rilievo sub c): indeducibilità della sopravvenienza passiva, di Euro120.602,00, iscritta dalla contribuente nel conto economico per stornare il credito derivante dalla spedizione, su indicazione di un intermediario, a terzi acquirenti di merce di pari valore.

Il rilievo sub c) è oggetto dei seguenti motivi:

8. Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1987, art. 101, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

9. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

10. Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

11. Violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 delle Disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

L'undicesimo motivo è fondato e va accolto, con conseguente assorbimento dell'ottavo e del nono; mentre il decimo va comunque dichiarato inammissibile, essendo stato formulato sulla base del testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, anteriore a quello applicabile ratione temporis.

Va infatti premesso che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, disponendo che, al di fuori dell'ipotesi in cui il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi, pone a carico del contribuente l'onere di allegare e documentare gli elementi di riferimento che hanno dato luogo alla perdita (cfr. ex plurimis Cass. 26/02/2020, n. 5183). Nel caso di specie, la ricorrente ha, per autosufficienza, indicato nel motivo l'avvenuta produzione, nei giudizi di merito, di documenti relativi sia alle operazioni commerciali in questione; sia alla denuncia penale presentata dalla contribuente ed al prosieguo del procedimento penale; sia alla corrispondenza della stessa ricorrente con il proprio legale incaricato del relativo affare, in particolare relativamente alla presumibile archiviazione della notizia di reato. Inoltre, nel mezzo sono richiamate le ragioni, sostenute nel merito, per le quali, vista la peculiarità della serie di rapporti commerciali generata

dall'operazione de qua, le risultanze del procedimento penale avrebbero avuto la funzione sostanziale di individuare l'effettivo autore dell'illecito ed obbligato all'adempimento o quanto meno al risarcimento del danno procurato alla contribuente.

A fronte di tali allegazioni e produzioni, la motivazione della sentenza impugnata si limita a rilevare che " la società appellante ha sì giustificato con ampie argomentazioni le vicende riguardanti il furto della merce (...), ma non ha provato che la perdita sui detti crediti sia fondata su elementi certi e precisi (...).".

Premesso che " le vicende riguardanti il furto" non risultavano sostanzialmente controverse, l'accertamento dell'insussistenza dei requisiti di certezza e precisione è in sostanza apodittico, non essendo esplicitato quali siano, tra gli elementi addotti dalla contribuente, quelli valutati dal giudice a quo e quali le ragioni della loro inidoneità istruttoria.

Va allora rammentato che "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 tra Spa rire il percorso argomentativo seguito." (Cass., 14/02/2020, n. 3819).

Inoltre, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (cfr. Cass., 23/01/2006, n. 1236; Cass., 29/07/2016, n. 15964; Cass., 20/12/2018, n. 32980).

Nel caso di specie, per le argomentazioni già illustrate, tale descrizione del processo cognitivo ed argomentativo difetta integralmente.

Va pertanto accolto l'undicesimo motivo e cassata in parte qua la sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo.

5. Motivi da 12 a 20, attinenti il rilievo sub d): minusvalenza indeducibile di Euro 1.512.487,00, conseguente alla realizzazione di opere di ristrutturazione edilizia su un immobile strumentale della contribuente.

Il rilievo sub c) è oggetto dei seguenti motivi:

12. Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1987, art. 83, comma 1, dell'art. 2423 c.c., e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

13. Omessa pronuncia (art. 112 c.p.c.) - Nullità della sentenza o del procedimento in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

14. Omessa pronuncia. Violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

15. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

16. Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal comma 1, lett. b, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83).

17. Violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 delle Disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

18. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

19. Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5 (come modificato dal comma 1, lett. b, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83).

20. Violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 delle Disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il dodicesimo motivo è infondato, nei termini che seguono.

Va premesso che, in relazione all'anno d'imposta (2004) sub iudice, deve applicarsi, come dedotto espressamente dalla stessa ricorrente, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 83, nel testo che recita "Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.", antecedente alle successive novelle intervenute in materia (D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, che ha dato attuazione all'art. 25 della legge "comunitaria" 31 ottobre 2003, n. 306; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 58; D.M. 1 aprile 2009, n. 48, regolamento recante disposizioni di attuazione e coordinamento delle norme contenute nella L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi 58 e 59, in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali; D.M. 8 giugno 2011, emanato in esecuzione del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, art. 2, comma 28, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10, che demandava l'emanazione delle disposizioni di coordinamento previste dal D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, art. 4, comma 7 quater, per i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 10 gennaio 2009 e il 31 dicembre 2010, ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, che ha recepito la direttiva n. 2013/34/UE, introducendo rilevanti novità nella disciplina del bilancio contenuta nel codice civile, relativamente ai soggetti che non

abbiano adottato - nè per obbligo, nè per opzione - i principi contabili internazionali IAS, essendo destinatari dei nuovi principi contabili nazionali elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità - O.I.C.).

La ricorrente ha esplicitamente argomentato la censura e le sue difese sull'applicazione del principio contabile nazionale OIC. n. 16, relativamente alle voci D.III (a proposito delle spese di ristrutturazione edilizia) e D.IV (a proposito delle spese relative alla dismissione degli impianti del medesimo immobile ristrutturato).

Dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 83 (già art. 52), vigente ratione temporis deriva il c.d. principio di derivazione parziale, secondo cui il reddito d'impresa dipende dal risultato economico di esercizio, ma non in modo assoluto, in quanto il reddito d'impresa, seppur determinato assumendo quale punto di partenza l'utile o la perdita risultante dal bilancio civilistico, costituisce il risultato finale dell'applicazione delle opportune variazioni di natura fiscale in aumento oppure in diminuzione.

Declinando tale principio, la ricorrente ne fa derivare la totale insindacabilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della contabilizzazione, da essa adottata in sede civilistica, mediante lo storno, dal valore dell'edificio interessato dall'intervento edilizio, dei costi di demolizione e del valore degli impianti resi inutilizzabili a seguito della demolizione e sostituiti. A sostegno di tale tesi, la contribuente richiama anche la circolare n. 73/E del 1994 (secondo cui, in tema di plusvalenze e minusvalenze," si può affermare, in via di principio, che l'Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio") e quella n. 108/E del 1996 (per la quale "Si ritiene che in presenza di spese, come quelle relative all'aumento del capitale sociale, per le quali la disciplina civilistica non imponga come obbligatoria l'iscrizione nell'attivo e la conseguente ripartizione in più esercizi, l'eventuale integrale imputazione delle stesse al conto economico dell'esercizio di sostenimento valga anche sul piano fiscale, nel rispetto del pricipio posto dall'art. 52 del TUIR.").

Questa Corte, a proposito del principio di derivazione contabile, sia pur con riferimento a fattispecie cui era applicabile la normativa sopravvenuta, ha peraltro già avuto modo di affermare che " In tema di reddito d'impresa, ai fini della redazione del bilancio, qualora operi il principio di derivazione "semplice" del reddito imponibile, di cui all'art. 83, comma 1, primo periodo, T.U.I.R., la disciplina del bilancio è "presupposta" dal legislatore tributario, che non entra nel merito delle scelte effettuate dal redattore del bilancio, assunto quest'ultimo quale mero fatto (ferma la rilevanza dei principi contabili in quanto tali se la specifica norma fiscale dia loro rilevanza); invece, nel caso della derivazione "rafforzata", relativamente ai soggetti che, per obbligo o per scelta, redigono il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali "IAS/IFRS", l'ultimo periodo dell'art. 83, comma 1, cit. attua un vero e proprio rinvio ad essi, inglobandoli al proprio interno, sicchè l'Amministrazione finanziaria può accertarne la corretta applicazione, costituendo la loro interpretazione ed applicazione anche una questione di diritto (nella specie ritenuta rilevante ai fini dell'ammissibilità del relativo motivo di ricorso per cassazione). " (Cass. 13/08/2020, n. 17011).

In costanza, come nel caso di specie, della "derivazione semplice", la "presupposizione" della disciplina del bilancio non esclude che i "principi contabili" non possano comunque rilevare in quanto tali, allorquando, come nel caso sub iudice, la posta in questione derivi proprio dall'applicazione degli stessi, ed in particolare dell'OIC 16, come la stessa contribuente rivendica nel complesso dei motivi in esame.

Inoltre, la derivazione, che in via di principio tende a riconciliare il risultato del bilancio civilistico con il reddito d'impresa imponibile, preclude, in generale, che possa sindacarsi il merito delle scelte effettuate dal redattore del bilancio. Vale a dire che non sarebbe possibile attribuire all'Amministrazione il potere di sostituirsi agli amministratori per imporre, all'interno di un fascio di soluzioni astrattamente legittime, una diversa soluzione di bilancio, tesa ad ottenere un maggiore imponibile fiscale. Tuttavia la legittimità della scelta contabile in concreto applicata dal contribuente, sotto il profilo della sua sostanziale compatibilità con la normativa civilistica e con il principio contabile di riferimento invocato, dipende pur sempre dall'accertamento oggettivo dell'esistenza e delle caratteristiche del fatto, a monte, cui si attribuisca una determinata veste contabile. Contestando la sussistenza stessa di quel determinato fatto, l'Amministrazione non incide pertanto su una scelta discrezionale del contribuente, ma sul presupposto oggettivo della stessa opzione.

Tanto è accaduto nel caso di specie, nel quale l'Ufficio (come da accertamento trascritto in parte nel ricorso) ha escluso, in fatto, che l'immobile in questione, per effetto dell'intervento in esame, abbia subito una "demolizione", che abbia comportato l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario, ciò che comporta l'esclusione della sussistenza del presupposto del principio contabile (ritenuto dalla ricorrente integrativo dell'art. 2426 c.c., comma 1, n. 1, in materia di criteri di valutazione delle immobilizzazioni) OIC. n. 16, D.III, in tema di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, secondo cui " Inoltre, le variazioni apportate a cespiti già esistenti possono comportare l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario. In tal caso, si rende necessario effettuare lo storno del relativo costo e ammortamento per evitare una duplicazione di valori. (...) ". Nello stesso senso ha poi concluso la sentenza qui impugnata che, con valutazione in punto di fatto - non sindacabile in questa sede di legittimità- e supportata dal riferimento alla documentazione prodotta dalla contribuente, ha accertato che "il bene immobile non è stato demolito" e non vi è stata "la eliminazione, in tutto o in parte del cespite".

Il dodicesimo motivo va quindi respinto, limitatamente al rilievo relativo alla contabilizzazione dei costi sostenuti per la ristrutturazione dell'immobile.

Esso invece, per quanto infra si dirà, resta assorbito dall'accoglimento dei successivi motivi tredicesimo ed il quattordicesimo motivo, relativamente alle censure relative al rilievo sulla dismissione e sostituzione degli impianti ed alla mancata applicazione, in subordine, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, in ordine all'ammortamento fiscale del costo relativo ai beni immateriali.

Il tredicesimo ed il quattordicesimo motivo (che sono sostanzialmente coincidenti, se non per la diversa qualificazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4) invero vanno rigettati nella parte in cui deducono l'omessa pronuncia della CTR con rifermento alle eccezioni proposte dalla

contribuente sulla violazione del principio di derivazione e sulla contabilizzazione della pretesa demolizione di parte dell'edificio, essendosi il giudice a quo pronunciato nel senso già precisato.

Gli stessi motivi vanno invece accolti in ordine al rilievo sulla dismissione e sostituzione degli impianti ed alla mancata applicazione, in subordine, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, quanto all'ammortamento fiscale del costo relativo ai beni immateriali. Si tratta, infatti, di motivi, introdotti nel merito dalla ricorrente, sui quali la CTR non si è pronunciata, neppure implicitamente, non sussistendo necessaria incompatibilità logico-giuridica tra gli argomenti e le tesi prospettati dalla contribuente e non esaminati e la soluzione esplicita adottata, con il relativo iter argomentativo, dalla sentenza impugnata a proposito della contabilizzazione della pretesa demolizione.

In parte qua, quindi, la censura di omessa pronuncia va accolta, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio al giudice d'appello, ed è logicamente assorbente rispetto a tuti gli altri motivi, nei limiti in cui essi attingono a loro volta le predette questioni della dismissione degli impianti e degli ammortamenti.

Sono poi inammissibili il quindicesimo ed il diciottesimo motivo, formulati secondo un testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, precedente a quello applicabile ratione temporis.

Inammissibile è inoltre il sedicesimo motivo, nel quale i pretesi "fatti" (l'applicabilità del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 83, e la contrarietà della tesi erariale all'art. 2423 c.c.) non hanno la necessaria dimensione storico-naturalistica (cfr. Cass. 26/01/2022, n. 2268, cit., ex plurimis).

Sono infondati il diciassettesimo ed il ventesimo motivo, non sussistendo, relativamente alla decisione sulla contabilizzazione della pretesa demolizione, la denunciata carenza assoluta di motivazione, avendo la CTR esposto, per quanto sinteticamente, l'iter logico-argomentativo che, sulla base della valutazione della documentazione prodotta dalla contribuente, l'ha condotta all'accertamento di fatto di cui si è detto.

E' infondato infine il diciannovesimo motivo, atteso che il fatto del quale assume l'omesso esame, ovvero la "dimensione quantitativa" e "demolitoria" delle opere di ristrutturazione dell'immobile, è stato invece oggetto specifico dell'accertamento della CTR, argomentato con riferimento alla documentazione prodotta dalla parte, sicchè, nella sostanza, quello che la parte vorrebbe ottenere è un'inammissibile revisione, in questa sede di legittimità, del giudizio in fatto espresso dal giudice a quo.

P.Q.M.

Accoglie l'undicesimo e, nei limiti di cui in motivazione, il tredicesimo ed il quattordicesimo motivo di ricorso; dichiara assorbiti l'ottavo, il nono e, nei termini di cui in motivazione, il dodicesimo motivo; rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 20 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 7 ottobre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza