Sentenza del 31/08/2023 n. 25524 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Tiger Flex Srl , operante nel settore della produzione di calzature, nel (Omissis) era oggetto di una verifica di carattere generale per il periodo d'imposta (Omissis), poi esteso al (Omissis) ed al (Omissis).

Nel particolare, la società contribuente vedeva quote in capo alla famiglia A.A., ma era controllata, originariamente al 50%, poi al 75% dal gruppo Gucci tramite la Gucci Luxemburg s.a., sotto la direzione ed il oordinamento di Gucci Group N. V., di diritto olandese, e procedeva all'acquisto dei rami d'azienda di Calzaturificio Tiger di B.B. & c. s.n.c. e di C.C. Srl , opifici d'eccellenza che fornivano originariamente i prodotti sia a Gucci, ma anche alle concorrenti Prada e Bally.

La chiusura delle operazioni era sancita con pvc formato e consegnato in data 14 maggio 2014, con rilievi attinenti al cost plus ed operazioni intra gruppo (transfer pricing), nonchè operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata. In data 17 dicembre 2014 seguivano quattro avvisi di accertamento per gli anni di imposta (Omissis)-(Omissis), relativi ad indeducibilità di costi di ammortamento. Ed infatti, la società aveva indicato un prezzo di acquisto di oltre sedici milioni, di cui iscriveva a bilancio l'ammortamento annuale, anestetizzando così l'utile per tutto il decennio dell'ammortamento, pur in presenza di significativi incrementi di fatturato. Senza tale ricorrente voce passiva -questo il punto di partenza- la soc. Tiger Flex Srl avrebbe esposto utili su cui assolvere oneri contributivi. Di qui la ripresa a tassazione, rideterminando il valore dell'avviamento iscritto a bilancio e disconoscendo la deducibilità del maggior costo, ritenuto un vantaggio per tutto il gruppo Gucci e non solo per il calzaturificio, sia perchè all'esito delle operazioni societarie lavorava in esclusiva per Gucci che poteva quindi pienamente disporne, sia perchè poneva in difficoltà la concorrenza, obbligata a trovare un diverso esecutore di fiducia nel ristretto mercato del lusso.

I gradi di merito erano favorevoli alla società contribuente, quindi spicca ricorso per cassazione il patrono erariale, affidandosi a tre morivi, cui controdeduce la società contribuente, interponendo altresì appello incidentale, da intendersi condizionato essendo risultata pienamente vittoriosa.

Motivi della decisione Vengono proposti tre motivi di ricorso principale.

.I. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 109 e dell' art. 2697 c.c., sostanzialmente

contestando la quantificazione dell'avviamento nella cifra corrispondente all'acquisto del Calzaturificio Tiger snc e della C.C. Srl ;

con il secondo motivo si muove ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 109 , laddove la CTR ha ritenuto insindacabile la scelta imprenditoriale dell'acquisto e della conseguente contabilizzazione dei costi, secondo un approccio qualitativo e non quantitativo; con il terzo motivo ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 109 e dell' art. 2697 c.c., nella sostanza criticando l'assunto della CTR ove ha affermato che anche a far ricadere sul contribuente la prova della coerenza economica del costo, dall'impegno profuso sono emersi degli utili, donde vi è la prova della bontà dell'operazione.

.II. I tre motivi ruotano attorno all'interpretazione del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., sicchè possono essere trattati congiuntamente, vertendo su diversi profili del medesimo aspetto.

Non è revocato in dubbio che gli opifici Tiger e C.C. siano stati dei cespiti redditizi, dotati di capacità produttiva e reddituale. Si controverte, invece, del valore d'acquisto iscritto che, spalmato legalmente nel decennio, ne anestetizza ogni capacità contributiva, risolvendosi in attività reiteratamente in perdita. Di qui le diverse censure sulla deducibilità quantitativa, qualitativa e l'inerenza di siffatti costi.

Occorre premettere che in diretta deduzione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Carta repubblicana, è sottratta alla disponibilità del contribuente l'imputazione dei costi ad uno o ad altro anno di imposta, alterando così l'imponibile ed affrancandosi dagli oneri contributivi (Cfr. Cass. 24526 del 20/11/2009 (Rv. 610765 - 01)).

Peraltro verso, è stato affermato che in tema di imposte sui redditi, la tenuta della contabilità in maniera formalmente regolare non è di ostacolo alla rettifica delle dichiarazioni fiscali e, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva, ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie (Cass. V, n. 9084/2017).

.III. Nel caso di specie, un'attività in attivo e capace di produrre redditi è stata trasformata in attività in perdita con l'iscrizione di un valore di ammortamento capace di assorbirne gli utili; donde la reiterata conduzione in perdita ha legittimato l'Ufficio alla ripresa a tassazione, disconoscendo un costo che ha ritenuto a vantaggio del gruppo e non inerente (unicamente) alla Tiger Flex, rideterminandolo nel suo importo, con inversione dell'onere della prova a carico della parte contribuente che non ha saputo dare diversa risposta, riproponendo il valore di pagamento iscritto a bilancio.

Il collegio del gravame ha invece imposto la prova dell'inerenza e della coerenza a carico dell'Ufficio, mentre era da tempo stato affermato che la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte

diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, mentre, ove a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, resta sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all' art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass. n. 17313 del 2020).

Ed infine, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del D.P.R. n. 597 del 1973 e del D.P.R. n. 598 del 1973 , che del D.P.R. n. 917 del 1986 , incombe al contribuente. Inoltre, poichè nei poteri dell'amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi (cfr. Cass. V, n. 4554/(Omissis), seguita, e plurimis, da n. 10269/2017).

A tale principio non si è adeguata la sentenza in scrutinio che, infine, nel suo ultimo paragrafo, svolge una sorta di "prova di resistenza", cioè che anche ponendo l'onere della prova a carico del contribuente, resta incontestato che dopo un numero di anni adeguato all'impegno economico profuso, è stato raggiunto l'utile di bilancio. Non è questo il profilo del decidere, posto che l'Ufficio pone in contestazione proprio che per molti anni vi sia stata reiterata conduzione in perdita, essendosi assunta Tiger Flex degli oneri non (esclusivamente) suoi, bensì a vantaggio dell'intero gruppo Gucci di talchè - ove ritualmente distribuiti, avrebbero consentito alla corretta conduzione in attivo, con il conseguente assolvimento degli oneri fiscali.

.IV. In definitiva il ricorso principale è fondato e merita accoglimento. Occorre dunque procedere all'esame del ricorso incidentale.

.V. Vengono proposti tre motivi di ricorso incidentale.

Con il primo si solleva censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , commi 4 e 7, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 42 , lamentando che la sentenza in scrutinio abbia confermato il primo grado e, quindi, la ripresa a tassazione senza l'esperimento del contraddittorio preventivo.

Giova ricordare, come dà atto anche la parte contribuente, qui si controverta in materia di tributi non armonizzati, sol per i quali sussiste il generale dovere di contraddittorio preventivo o endoprocedimentale.

Ciò posto, va ricordato che le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823), premesso che la L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7 si applica ai soli casi di accesso ed ispezioni e verifiche nei tributi armonizzati, questi ultimi soggetti al diritto dell'Unione Europea, hanno chiarito che "in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoproceclimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente

sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2875 ; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030 ; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20799 ; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21071 ; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943).

Nel caso in esame, la verifica in sede su alcuni aspetti si è chiusa con pvc, mentre l'atto impositivo è scaturito all'esito di verifica interna, in ordine alla deducibilità dei costi, che esula dal perimetro dell'obbligo del contraddittorio preventivo.

Più in generale, l'eccezione di violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo dev'essere assistita dall'indicazione di quali argomenti avrebbe potuto far valere il contribuente e della loro rilevanza affinchè il provvedimento avesse potuto avere un contenuto diverso. Infatti, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. a tavolino, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale con riferimento alle imposte armonizzate, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto in giudizio all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, contenuto che può essere desunto in positivo anche dal comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto successivamente alla notifica dell'atto impositivo (cfr. Cass. 37324/2022).

Il primo motivo di ricorso incidentale è infondato e non può essere accolto.

.VI. Con il secondo motivo si solleva censura ex art. 360 c.p.c., n. 4, ove si ritenesse che sull'eccezione che precede il collegio dell'appello non abbia inteso statuire, andando in omissione di pronuncia o violazione del rapporto fra chiesto e pronunciato.

Tuttavia, non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n. 2355). Quando cioè la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass., 21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n. 748; Cass., 23/6/1967, n. 1537). Secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacchè nè l'una nè l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella

specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sè sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011).

E tale è stata la sentenza in scrutinio, ove ha confermato la pronuncia di primo grado, in questo modo rigettato implicitamente l'eccezione preliminare si irritualità dell'atto impositivo che quella sentenza comunque annullava nel merito, ritenendo corretta la detrazione dei costi di cui qui si controverte.

Inoltre, non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronunzia di rigetto dell'eccezione medesima, sicchè il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronunzia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (

art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione (Cass. III, n. 24953/2020).

Anche il secondo motivo non può essere accolto.

.VII. Infine, con il terzo motivo di ricorso incidentale si invoca lo ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 per la riduzione delle sanzioni in base al principio del favor rei.

Sul punto è stato statuito che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015 e vigente dal 1 gennaio 2016 a norma dell'art. 32 medesimo D.Lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (cfr. Cass. V, n. 8716/2021 ; Cass. VI-5 n. 15978/2017), ma a condizione che sia indicato l'effettivo vantaggio che può essere raggiunto in concreto dal contribuente. Un tanto è quantificato a pg. 50 e 51 del controricorso e ricorso incidentale, per cui il motivo è fondato e può essere accolto.

.VIII. Pertanto, il ricorso principale è fondato e merita accoglimento, mentre l'incidentale è fondato limitatamente allo ius superveniens in tema di sanzioni.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso principale ed il terzo motivo del ricorso incidentale nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Toscana, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza