

Sentenza del 05/06/2024 n. 15737 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente è stata resa destinataria di un avviso di accertamento in rettifica del reddito d'impresa per il 2010, con conseguente recupero nei suoi confronti di maggiori importi per Imposte sui maggiori redditi e per Iva. Si contestava, nella specie, l'indebita deduzione e detrazione di costi sostenuti per la manutenzione ordinaria e straordinaria di macchine da caffè concesse in comodato d'uso a diversi esercizi commerciali, attesa la mancanza del requisito dell'inerenza, anche in ragione dei contratti di comodato che ponevano i costi in parola a carico dei comodatari. Con il medesimo atto impositivo si recuperava a tassazione un ulteriore importo di Euro 2.762,02, ritenendolo oggetto di indebita detrazione per l'anno 2010.

L'accertamento con adesione non ha avuto buon esito.

Il ricorso avverso l'atto impositivo, avanzato dalla contribuente, veniva respinto dalla CTP di Napoli. Non miglior sorte assisteva l'appello di Kimbo Spa, anch'esso rigettato dalla CTR della Campania.

Il ricorso per cassazione della contribuente è affidato a diciassette motivi e illustrato con memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione dell' art. 36 n. 4 D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all' art. 360 n. 4 c.p.c. per motivazione apparente della sentenza in punto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento e "violazione degli artt. 42 D.P.R. 600 del 1973 e 17, comma 1-bis, D.Lgs. n. 165 del 2001 ".

Con il secondo motivo di ricorso si assume la violazione e falsa applicazione del principio Eurounitario dell'obbligo del contraddittorio preventivo, invero asseritamente non assicurato nella specie dall'Agenzia delle Entrate alla parte contribuente.

Con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione dell' art. 36 n. 4 D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 n. 4 c.p.c., per motivazione apparente in relazione al punto concernente l'asserita "violazione del diritto al contraddittorio preventivo della società contribuente".

Con il quarto motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 24 L. n. 4 del 1929 , e 12, comma 7, n. 212 del 2000, in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c., per non avere l'Ufficio proceduto a notificare un processo verbale di constatazione, conseguentemente concretizzando l'inosservanza del termine dilatorio contemplato dalla richiamata norma.

Con il quinto motivo si contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 109 , comma 5, TUIR , 19 D.P.R. n. 633 del 1972 e 5 D.Lgs. n. 446 del 1997 , in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto che i costi di manutenzione delle macchinette del caffè non fossero deducibili in quanto contrattualmente posti a carico dei clienti-comodatari delle stesse.

Con il sesto motivo si lamenta la violazione dell' art. 1325 c.c. e dell' art. 1350 c.c., in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR escluso la modificabilità dei contratti di comodato verbalmente o per facta concludentia.

Con il settimo motivo si lamenta l'omesso esame del fatto decisivo per il giudizio, avuto riguardo all' art. 360 n. 5 c.p.c., relativo all'intervenuta modifica dei contratti di comodato verbalmente o per facta concludentia.

Con l'ottavo motivo si adombra la nullità della sentenza e/o del procedimento per omessa pronuncia sull'intervenuta modifica dei contratti di comodato per facta concludentia, con conseguente violazione dell' art. 112 c.p.c. in riferimento all' art. 360 n. 4 c.p.c.

Con il nono motivo di ricorso si lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 19 D.P.R. n. 633 del 1972 e dell' art. 6 comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR incongruamente escluso la detraibilità dell'IVA afferente costi per prestazioni di servizi.

Con il decimo motivo, avuto riguardo all' art. 360 n. 4 c.p.c., si deduce la violazione degli artt. 36 , n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992 e 156 c.p.c., oltre alla motivazione apparente in punto di violazione dell' art. 19 D.P.R. n. 633 del 1972 , con riferimento al rigetto del motivo di appello relativo all'eseguita "detrazione, nel 2010, dell'Iva su costi di competenza del 2010 dedotti dalla contribuente nel 2009 per Euro 2.762,02".

Con l'undicesimo motivo si contesta la nullità della sentenza e/o del procedimento per omessa pronuncia sul motivo di appello relativo alla violazione dell' art. 3 L. n. 241 del 1990 e 7 L. n. 212 del 2000 , con riferimento alla detrazione dell'IVA, con conseguente violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 n. 4 c.p.c.

Con il dodicesimo motivo di censura si lamenta la violazione dell' art. 36 n. 4 D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione all' art. 360 n. 4 c.p.c., con motivazione apparente in merito alla richiesta di disapplicazione delle sanzioni amministrative per obiettiva incertezza normativa.

Con il tredicesimo motivo si lamenta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 6 , comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 , 8 D.Lgs. n. 546 del 1992 e 10, comma 3, L. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., per avere la CTR obliato la circostanza per la quale "la contribuente, sia in primo che in secondo grado ... aveva eccepito che vi fosse quanto meno una incertezza in merito alla corretta interpretazione dell' art. 109 , comma 5, Tuir e del concetto di inerenza ivi espresso, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti sui beni concessi in comodato".

Con il quattordicesimo motivo si evidenzia la nullità della sentenza e/o del procedimento per omessa pronuncia sul motivo di appello relativo alla violazione dell' art. 2697 c.c., con valutazione dell' art. 112 c.p.c., avuto riguardo all' art. 360 n. 4 c.p.c., per avere la CTR omesso di

pronunciarsi sul motivo di gravame relativo all'assenza di prove a sostegno della contestazione erariale relativa alla deduzione dei costi per la manutenzione delle macchinette del caffè.

Con il quindicesimo motivo si lamenta la nullità della sentenza e/o del procedimento per omessa pronuncia sul motivo d'appello relativo alla violazione dell' art. 12 D.Lgs. n. 472 del 1997 , con violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 n. 4 c.p.c., avendo la CTR trascurato di pronunciarsi sul motivo di gravame concernente l'erronea applicazione degli aumenti sanzionatori previsti dai commi 1, 2 e 3 del richiamato art. 12.

Con il sedicesimo motivo si lamenta la nullità della sentenza e/o del procedimento per omessa pronuncia sul motivo d'appello relativo alla violazione dell' art. 12 , comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 , con violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 n. 4 c.p.c., avendo la CTR trascurato di pronunciarsi sul motivo di gravame concernente l'invocata rideterminazione della sanzione irrogabile.

Con il diciassettesimo motivo si contesta la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 1 D.Lgs. n. 471 del 1997 , come modificato dall' art. 15 , comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 471 del 1997 e dell' art. 3 , comma 3, D.Lgs. n. 472 del 1997 , in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR escluso l'applicabilità della sanzione ridotta alla misura del 90%.

Il primo motivo è fondato.

La motivazione della sentenza si risolve in un postulato.

La CTR, in relazione alla censura afferente la mancata sottoscrizione dell'avviso di accertamento, si è limitata ad evidenziare che "in merito alla problematica relativa alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, la stessa è stata approfondita dai primi giudici e la parte la ripropone senza aggiungere nulla alle doglianze già formulate in primo grado".

In tal guisa, la motivazione si è risolta in parte qua in una acritica e assiomatica adesione alla sentenza di primo grado.

Tuttavia, come questa Corte ha già osservato condivisibilmente "In tema di processo tributario è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , nonché dell' art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiché, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame" (Cass. n. 24452 del 2018). La pronuncia d'appello cozza con il principio ora riassunto, ben sedimentato nella giurisprudenza nomofilattica che, già in precedenza, aveva affermato che "è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , nonché dell' art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno

indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame" (Cass. n. 15884 del 2017).

Nella specie la sentenza d'appello contiene il mero rimando al contenuto della pronuncia di primo grado, in modo del tutto generico e senza esplicitare il percorso logico giuridico seguito per pervenire alle proprie conclusioni.

Il quinto motivo è fondato, la cui trattazione va anteposta al vaglio delle ulteriori censure.

La CTR ha testualmente evidenziato, con riferimento alle macchinette erogatrici date in comodato, che "il contratto di comodato concluso con i clienti da parte della Kimbo Spa è conforme alla figura contrattuale del comodato prevista dal codice civile; il concedente (comodante) non ha l'obbligo di mantenere il bene nello stato da servire all'uso convenuto, mentre rimangono a carico del concessionario (comodatario) le spese per servirsi della cosa (art. 1808 c.c.), mentre sono a carico del cedente (comodante) le sole spese necessarie alla conservazione della cosa. Da qui la distinzione operata nel contratto di comodato tra spese di manutenzione e di funzionamento. Vero è che a norma del codice civile la forma scritta non è necessaria, ma nel caso in esame considerati gli interessi economici coinvolti, considerato che il comodato risulta stipulato in forma scritta non si comprende perché la modifica non sia avvenuta per iscritto. La prova dell'esistenza di successive pattuizioni verbali tra la società ed i clienti non è stata data neanche dalla Kimbo Spa in appello. In atti vi è solo la dichiarazione di due clienti che hanno riconosciuto di aver modificato verbalmente sin dall'origine il contratto nella parte relativa alle spese di manutenzione. Pertanto, stante la carenza di prova di modifica della clausola con cui i costi venivano posti per contratto a carico della comodataria, difetta il requisito dell'inerenza dei costi e quindi la loro deducibilità ai fini fiscali". Il giudice d'appello ha considerato che i costi non potessero essere dedotti in ragione della circostanza, ritenuta saliente e assorbente, per la quale, in forza dei contratti di comodato di manutenzione delle macchinette distributrici del caffè erano stati posti a carico dei comodatari delle stesse.

In realtà, il principio di inerenza si atteggia a regola economica immanente al nostro ordinamento fiscale e postula che il reddito tassabile debba essere tenuto al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. L' art. 109 , comma 5, D.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce che sono deducibili i costi se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito. La regola in parola ha una portata generale, lasciando correttamente all'interprete la verifica della effettiva inerenza delle spese al processo produttivo.

Ora, con riferimento alla concreta fattispecie all'esame, la CTR non ha accertato se l'attività di cessione in comodato di macchinette erogatrici fosse o meno esclusivamente svolta a favore dei soggetti comodatari, oppure della contribuente. Ciò ancorché dovesse essere rigorosamente deciso se fossero o meno inerenti anche le somme pagate dalla proprietaria delle macchinette per la manutenzione delle stesse, a dispetto delle diverse previsioni dei contratti di comodato.

La CTR ha, in altri termini, trascurato di accertare se le macchinette concorressero o meno alla realizzazione del programma economico dell'impresa comodante e se la circostanza che - ad onta degli accordi negoziali ab origine intercorsi con i soggetti comodatari - essa si sobbarcasse i costi manutentivi delle macchinette non fosse funzionale alla produzione del reddito d'impresa dichiarato.

Infatti, comprendendo la regola della inerenza, nel proprio perimetro, tutte le spese "potenzialmente" correlate alla produzione di reddito e tra queste quelle conseguite anche per il tramite di macchinette concesse in comodato e all'uopo dislocate presso soggetti terzi, la CTR avrebbe dovuto accertare, per un verso, se i costi - a prescindere da clausole negoziali rimaste se del caso disapplicate - siano stati, in concreto, sostenuti dalla Kimbo, per alto verso, se siano stati sostenuti a favore di quest'ultima, inserendosi nel "programma economico dell'impresa" comodante. In particolare, la verifica sui costi avrebbe dovuto acclararne la funzionalità o meno alla produzione del reddito da parte di chi compiutamente se ne è sobbarcato l'esborso, ancorché a monte contratti scritti lo sgravassero dal farlo.

Gli altri motivi rimangono assorbiti.

Il ricorso va, in ultima analisi, accolto in relazione al primo e al quinto motivo, con assorbimento delle altre censure. La sentenza va, per l'effetto, cassata e la causa rinviata per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla Corte di Giustizia di Secondo Grado della Campania.

P.Q.M. Accoglie il primo e il quinto motivo di ricorso; dichiara assorbiti gli altri motivi;

cassa la sentenza impugnata e rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza