

Sentenza del 12/07/2024 n. 19214 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva parzialmente i ricorsi riuniti proposti dalla Brand Loyalty Italia Spa, avverso distinti avvisi di accertamento, per imposte dirette e IVA, in relazione agli anni 2007 e 2008, riguardanti diverse riprese a tassazione, riducendole in modo forfettario del 40%.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva parzialmente gli appelli proposti, rispettivamente, dall'Agenzia delle entrate e dalla società contribuente, rilevando, per quanto qui interessa, che:

- per l'anno 2007 andavano confermate: la ripresa per ricavi non contabilizzati per Euro 129.896,14, desumibili dalle differenze inventariali delle rimanenze, stante la presunzione di cessione, a nulla rilevando la asserita minima percentuale di scostamento, giustificata con l'attività promozionale effettuata dalla contribuente, in quanto "la differenza non risulta affatto irrilevante e perché comunque, anche se regalate le quantità in magazzino non possono risultare differenti dalla quantità inventariata";

la ripresa per i resi eccedenti le previsioni contrattuali per Euro 314.087,43, in quanto il ritiro dei prodotti non venduti eccedeva il limite, pari al 10%, concordato con il fornitore, arrivando anche al 40%; la ripresa per costi non deducibili per servizi infragruppo per Euro 230.540,00, relativi a fatture emesse da una società olandese, in quanto la contribuente non aveva "ben chiarito" l'effettiva esecuzione della prestazione e la sua utilità;

- sempre per l'anno 2007 andava, invece, annullata: la ripresa per contributi promozionali per Euro 73.608,02, avendone l'Ufficio riconosciuto l'esistenza in udienza, in primo grado; la ripresa per i costi per operazioni a premi clienti PAM per Euro 23.626,32, in quanto la contribuente aveva fornito sufficiente documentazione per giustificare la convenienza dell'operazione, al fine di evitare un possibile contenzioso con un cliente "di grande importanza";

- per l'anno 2008 andava annullata la ripresa per detrazione IVA ritenuta indebita, a seguito di riqualificazione di sconti e contributi, quali premi, per l'importo di Euro 54.175,33, in quanto le giustificazioni fornite dalla contribuente erano accettabili.

La società contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle entrate resisteva all'impugnazione con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato a tre motivi.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo del ricorso principale, la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 4 , comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997 , 85 TUIR, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato le circostanze evidenziate dalla contribuente (natura dell'attività svolta, modalità gestionali di rilevazione delle movimentazioni di magazzino, istruzioni impartite dalla A.E. con la circolare n. 31/2006 , valore percentualmente trascurabile delle differenze in rapporto al volume d'affari), al fine di giustificare le differenze inventariali rilevate per l'anno 2007, ritenendo che la presunzione di cessione legittimasse sempre e comunque la ripresa in termini di ricavi non contabilizzati.

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 100 , comma 4, del TUIR , 2, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto fondata la ripresa relativa ai resi effettuati nell'anno 2007, eccedenti le previsioni contrattuali, sebbene si trattasse di una decisione imprenditoriale concordata con i clienti per fatti concludenti, allo scopo di rafforzare il rapporto con gli stessi e ottenere nuove opportunità di lavoro.

3. Con il terzo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 132 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR motivato in modo apparente in ordine alla ripresa relativa ai costi per servizi infragruppo, riguardante due fatture e una nota di credito, emesse nell'anno 2007 dalla controllante olandese Brand Loyalty International B.V., senza considerare la documentazione prodotta dalla contribuente e le argomentazioni svolte dalla stessa nel giudizio di merito.

4. Con il quarto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 109 del TUIR , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., sostenendo che con riferimento ai costi per servizi infragruppo, fatturati nel 2007, la CTR ha fatto gravare erroneamente sulla contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza degli stessi, sebbene fossero state prodotte le relative fatture e il contratto sulla base del quale erano stati resi detti servizi.

5. Con il quinto motivo, denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., in quanto la CTR non si era pronunciata sull'eccezione proposta dalla contribuente in ordine alla natura meramente formale della asserita violazione degli obblighi di fatturazione con riferimento ai costi per servizi infragruppo resi nel 2007;

6. Passando all'esame del ricorso incidentale, con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR motivato in modo apparente in ordine all'annullamento della ripresa relativa ai costi per contributi promozionali per Euro 73.608,02, senza indicare il fatto concreto riferibile all'Ufficio che non aveva affatto riconosciuto l'esistenza di detti costi, come risulta dal verbale di udienza innanzi alla CTP, riprodotto nel testo del ricorso per cassazione.

7. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 ,

comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR motivato in modo apparente in ordine all'annullamento della ripresa relativa ai costi per operazioni a premi clienti PAM per Euro 23.626,32, in quanto l'eccessivo sconto concesso dalla contribuente (qualificato come elargizione a titolo liberale non deducibile, in quanto il prezzo di vendita era inferiore al costo di acquisto dei beni) non si evinceva dalla transazione conclusa dalla contribuente con la PAM.

8. Con il terzo motivo del ricorso incidentale, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR motivato in modo apparente in ordine all'annullamento della ripresa relativa all'anno 2008, riguardante la detrazione IVA ritenuta indebita (a seguito della riqualificazione in premi - equiparabili a cessione di denaro e, quindi, non imponibile ai fini IVA - dei contributi promozionali, elargiti dalla contribuente per l'importo complessivo di Euro 54.175,33), non avendo spiegato quali fossero le giustificazioni offerte dalla contribuente e perchè si dovessero ritenere "accettabili".

9. Va preliminarmente disattesa l'istanza congiunta di rinvio della causa, per trattative in corso, depositata in via telematica dalle parti in data 10.01.2024.

9.1 La predetta richiesta, che è inammissibile, si riferisce evidentemente al recente D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 , con cui sono state introdotte "Disposizioni in materia di contenzioso tributario" e, in particolare, alla lett. u) dell'art. 1, che ha previsto che "nell'art. 48 (del D.Lgs. n. 546 del 1992) ... 2) dopo il comma 4 è inserito il seguente: "4-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione."

9.2 Come è stato recentemente chiarito da questa Corte (Cass. n. 2815 del 30.01.2024), la citata novella si applica esclusivamente per il futuro e con riguardo ai ricorsi iscritti successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 220 del 2023 , come esplicitamente dispone l'art. 4, comma 2, seconda parte, del medesimo D.Lgs. ("2. Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1 settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lett. d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto").

9.3 La locuzione impiegata dalla norma "ai giudizi instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", infatti, non può che riferirsi ai nuovi ricorsi, che siano stati iscritti dopo il 4 gennaio 2024, in quanto:

a) il termine "instaurati" sul piano strettamente letterale costituisce sinonimo di "avviati", "intrapresi" o "iniziati" e non può essere assimilato ai ricorsi cd. pendenti alla data di entrata in vigore della norma, i quali, infatti, sono già promossi (ossia avviati o "instaurati") in epoca anteriore all'entrata in vigore del decreto; b) l'applicazione immediata a tutti i giudizi pendenti nei diversi gradi non richiedeva una formulazione come quella impiegata poiché era sufficiente specificare che le modifiche "si applicano ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore" del decreto; c) depone in tal senso, infine, la Relazione illustrativa al decreto che, con riguardo alla

decorrenza degli effetti del decreto delegato, afferma, con omogeneità di termini e senza soluzione di continuità, che le nuove disposizioni si applicano "ai giudizi instaurati ... con ricorso notificato successivamente al 1 settembre 2024, fatta eccezione" per alcune modifiche - tra le quali "la conciliazione fuori udienza anche per i giudizi pendenti in Cassazione" - "che si applicano ai giudizi instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", sì da fondare una piena equipollenza tra le espressioni, distinte solo quanto all'individuazione della specifica data di decorrenza degli effetti.

9.4 Un'ulteriore ragione di inammissibilità della richiesta dipende dal fatto che la conciliazione estesa ai giudizi di cassazione è solo quella prevista dall' art. 48 D.Lgs. n. 546 del 1992 ("Conciliazione fuori udienza") e non quella di cui al successivo art. 48 bis ("Conciliazione in udienza") che, in effetti, prevede il differimento di udienza per il tentativo di conciliazione, norma la cui applicazione non è però stata estesa ai giudizi di cassazione, per i quali permane quindi il divieto di mero rinvio di udienza.

10. Ciò premesso, il primo motivo è infondato.

10.1 La questione di diritto riguarda l'esatta interpretazione ed applicazione della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione d'imposta, di cui al D.P.R. n. 441 del 1997 , che, per costante giurisprudenza di questa Corte, trovano applicazione anche con riferimento alle imposte dirette (ex plurimis, Cass. n. 15087 del 2000 , Cass. n. 16483 del 2006 , Cass. n. 15312 del 2008 , n. 12245 del 2018).

10.2 Il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto), emanato in attuazione dell' art. 3 , comma 137, della legge n. 662 del 1996 , con efficacia sostitutiva della disciplina dettata dall' art. 53 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. art. 5, comma 2), dopo aver stabilito, per quanto qui interessa, all'art. 1, comma 1, che "si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti", e all'art. 3, comma 1, che "i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli di cui all'art. 1, nei modi ivi indicati", prevede la tipologia e le modalità della prova contraria a carico del contribuente, idonea a vincere la presunzione di cessione e di acquisto (art. 1, commi 2 e ss., e art. 2), e dispone, all'art. 4, che: "1. Gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche; 2. Le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell' art. 14 , primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo".

10.3 Come è stato già precisato da questa Corte, si tratta di presunzioni legali relative, annoverabili tra quelle "miste", in quanto consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti a fini antielusivi, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, il quale sarà tenuto a provare, con le modalità tassativamente indicate dagli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 441 del

1997 , la legittima fuoriuscita dei beni dal circuito aziendale (per la presunzione di cessione) o il legittimo ingresso degli stessi (per la presunzione di acquisto), tale da rendere inoperante lo stesso regime presuntivo (Cass. n. 25917 del 2/09/2022 ; Cass. n. 1784 del 23/01/2019 ; Cass. n. 27549 del 30/10/2018).

10.4 Per superare la presunzione di cessione, quindi, il contribuente deve dimostrare che i beni non rinvenuti "sono stati impiegati nella produzione, perduti o distrutti" (art. 1, comma 2, lett. a) ovvero "sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o altro titolo non traslativo della proprietà" (art. 1, comma 2, lett. b) e sempre che la perdita - dovuta anche ad eventi fortuiti, accidentali e non imputabili a volontà del contribuente - sia attestata da documentazione o dichiarazione sostitutiva di notorietà, trasmessa entro trenta giorni dall'evento ad un organo della PA, ovvero la cessione gratuita o la distruzione o trasformazione dei beni sia comunicata nel breve termine di cinque giorni alla Guardia di Finanza (Cass. n. 13120 del 2012 ; n. 377 del 2016 ; n. 18645 del 2016).

10.5 La CTR si è attenuta ai suddetti principi, ritenendo che la contribuente non avesse fornito la prova contraria richiesta dalla richiamata disciplina normativa.

10.6 Le circostanze evidenziate dalla ricorrente, peraltro, non rientrano fra le ipotesi tassative previste dal D.P.R. n. 441 del 1997 per superare la presunzione di cessione.

10.7 Questa Corte ha già condivisibilmente affermato che non può costituire prova idonea a superare la presunzione legale di cessione e di acquisto di beni senza fattura "la mera constatazione del ripetersi di un fenomeno (misurazione statistica) quale la possibilità di errori di conteggio nella movimentazione delle merci, intesa come "normale accadimento", atteso che tale nozione integra al più una massima di esperienza e non invece un fatto notorio che, ai sensi dell' art. 115 co2, c.p.c., esonera dall'onere della prova in quanto "fatto storico" (determinato nel tempo e nello spazio) a conoscenza di una comunità più o meno vasta di persone ed il cui accertamento può, pertanto, essere compiuto anche d'ufficio dal Giudice" (Cass. n. 377 del 13/01/2016 , in motivazione).

10.8 La contribuente richiama in proposito le direttive contenute nella circolare emessa dalla stessa Agenzia delle entrate (n. 31/E del 2.10.2006), che, tuttavia, non possono escludere l'operatività del regime presuntivo di cui al D.P.R. n. 441 del 1997 .

10.9 Anche su tale punto questa Corte ha già avuto modo di chiarire, con orientamento dal quale non vi è motivo di discostarsi, che le istruzioni impartite dall'A.E. operano nei confronti dei verificatori, in fase accertativa, ma non possono influenzare il giudizio sulla legittimità dell'accertamento compiuto, cui sono applicabili, in caso di differenze inventariali, le presunzioni di cessione e di acquisto stabilite a fini antielusivi dal D.P.R. n. 441/1997 (in tal senso, ancorché in materia di imposte dirette, alle quali è comunque ritenuta applicabile la disciplina di cui al citato decreto n. 441, Cass. n. 6185 del 10/03/2017 e, in motivazione, Cass. n. 10915 del 7/05/2015).

11. Anche il secondo motivo è infondato.

11.1 Sul punto occorre ribadire che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (ex plurimis, Cass. 26.05.2017, n. 13300).

11.2 Anche in tema di IVA, questa Corte ha condivisibilmente affermato che, 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. n. 18904 del 17/07/2018).

11.3 Nella specie, la contribuente si è limitata ad affermare che i resi effettuati nell'anno 2007, in misura eccedente la percentuale prevista dai contratti stipulati con i clienti, erano stati concordati con questi ultimi "per fatti concludenti", senza fornire, tuttavia, alcuna dimostrazione di tale accordo modificativo.

12. Il terzo motivo è fondato.

12.1 Come hanno sottolineato le Sezioni Unite di questa Corte (con la sentenza n. 8053 del 7.04.2014), l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

Solo in tali casi la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", in quanto, benché graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente 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 (Cass. S.U. 3.11.2016, n. 22232).

12.2 La CTR non ha in alcun modo spiegato la ragione per cui la documentazione prodotta dalla società non dimostrava l'inerenza e l'esistenza dei costi per i servizi infragruppo, limitandosi ad affermare che "Per la deducibilità di detti costi è necessario che venga dimostrato non solo l'esistenza dei documenti emessi dalla società estera, ma che sia stato effettivamente effettuata la prestazione, nonché l'utilità apportata alla società italiana, elementi questi non ben chiariti dalla appellante, per cui la ripresa viene confermata".

12.3 L'accoglimento del terzo motivo del ricorso principale assorbe l'esame del quarto e del quinto motivo del medesimo ricorso.

13. Il primo motivo del ricorso incidentale è inammissibile.

13.1 Come ha già rilevato questa Corte, l'apprezzamento del giudice del merito, che abbia ritenuto pacifica e non contestata una circostanza di causa, quando sia fondato sulla mera assunzione acritica di un fatto, può configurare travisamento del fatto denunciabile soltanto con istanza di revocazione, ai sensi dell' art. 395 n. 4 cod. proc. civ., mentre è sindacabile in sede di legittimità, sotto il profilo del vizio di motivazione ex art. 360 cod. proc. civ., ove si ricollegli ad una valutazione ed interpretazione degli atti del processo e del comportamento processuale delle parti (Cass. nn. 10776/06 , 1427/05 , 1145/83, 2592/79, 6127/78 e 596/78).

13.2 Nella specie, la sentenza impugnata si è basata, con riferimento all'annullamento della ripresa relativa ai costi per contributi promozionali per Euro 73.608,02, solo su un non meglio precisato riconoscimento dell'esistenza di detti costi, effettuato dall'Ufficio nel primo grado del giudizio, e, dunque, su una apodittica affermazione costituente un errore di fatto, che avrebbe dovuto formare oggetto d'impugnazione della sentenza per revocazione, ex art. 395 , n.4 cod. proc. civ., e non con ricorso per cassazione.

14. Il secondo motivo del ricorso incidentale, riguardante le operazioni a premi clienti PAM per Euro 23.626,32, è infondato.

14.1 La CTR ha spiegato con motivazione concisa, ma comprensibile ed esaustiva, che "La società sostiene di aver concesso alla società PAM uno sconto per evitare che con essa si dovesse instaurare un contenzioso. L'Ufficio ha effettuato la rettifica in considerazione che il prezzo di vendita al netto dello sconto concesso risulta inferiore al prezzo di acquisto. La ripresa va annullata in considerazione che la società ha fornito sufficiente documentazione per quanto operato ed ha giustificato la convenienza nel concedere lo sconto che ha evitato un possibile contenzioso con un cliente di grande importanza. La ripresa va annullata".

15. Risulta fondato, invece, il terzo motivo del ricorso incidentale, con il quale l'Agenzia si duole, sempre per motivazione apparente, dell'annullamento della ripresa relativa all'anno di imposta 2008, riguardante la detrazione IVA, ritenuta indebita, a seguito della riqualificazione in premi dei contributi promozionali elargiti dalla contribuente per l'importo complessivo di Euro 54.175,33.

15.1 In effetti, dalla sentenza si evince solamente che "Relativamente all'anno 2008 vi è stata rilevata una indebita detrazione IVA a seguito di riqualificazione di sconti e contributi, quali premi, per un importo di Euro 54.175,33. Le giustificazioni apportate dalla società sembrano accettabili e pertanto detta ripresa viene annullata."

15.2 Le frammentarie argomentazioni contenute nella sentenza sul punto non permettono di comprendere il percorso motivazionale svolto dal giudice di appello che ha ritenuto di annullare la predetta ripresa, senza neppure spiegare quali fossero le giustificazioni offerte dalla contribuente e perché le stesse fossero "accettabili".

16. In conclusione, in accoglimento del terzo motivo del ricorso principale, rigettati il primo e il secondo, assorbiti gli altri, e in accoglimento del terzo motivo del ricorso incidentale, rigettati gli altri, la sentenza impugnata va cassata, con riferimento ai motivi accolti e va disposto il rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese di questo giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso principale, rigettati il primo e il secondo, assorbiti gli altri, e accoglie il terzo motivo del ricorso incidentale, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata, con riferimento ai motivi accolti, e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza