

Sentenza del 12/01/2025 n. 757 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

L'Agenzia delle entrate, a seguito di attività di verifica nei confronti della C.I.G. Srl contestò, in relazione all'anno di imposta 2011, l'indeducibilità di alcuni componenti derivanti da attività di consulenza ricevuta da soggetto domiciliato nello Stato di Dubai (Paese avente regime fiscale privilegiato) e l'indebita deduzione di costi non documentati. Sulla base di tali rilievi, in considerazione che la Società aveva aderito al consolidato nazionale, l'Agenzia emise un avviso di accertamento con cui recuperava l'IRES, notificandolo sia alla BURNS Srl, consolidante, che alla C.I.G., consolidata, e altro avviso con il quale recuperava l' IRAP a carico di quest'ultima società.

Gli atti impositivi vennero opposti dalle Società, con distinti ricorsi che l'adita Commissione tributaria provinciale di Campobasso, previa riunione, accolse.

La decisione, impugnata dall'Agenzia delle entrate, venne integralmente riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale del Molise (d'ora in poi C.T.R) che accolse l'appello.

La C.T.R., premesso di non potere affidarsi alle risultanze della consulenza tecnica, peraltro a suo dire generica, espletata per altre annualità di imposta, ha ritenuto che l'indeducibilità dei costi contestata dall'Ufficio, in assenza di idonea prova sulla loro esistenza e inerenza, fosse legittima. In ordine, alle componenti ritenute indeducibili ai sensi dell' art.110 , comma 10, TUIR , relative ai costi sostenuti per una consulenza, il Giudice di appello rilevava che non era stata fornita la prova dell'esercizio effettivo dell'attività professionale in quanto il contratto esibito non aveva data certa.

Avverso la sentenza le Società hanno proposto ricorso sulla base di dieci motivi cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

In prossimità dell'udienza il P.M., nella persona della Sostituta Procuratore generale Paola Filippi, ha depositato memoria chiedendo l'accoglimento del nono e del decimo motivo di ricorso, con rigetto dei motivi dal primo al quarto e declaratoria di inammissibilità per il resto.

Il difensore delle ricorrenti ha depositato atto con cui ha comunicato che la C.I.G. Srl è stata posta dal Tribunale di Roma, in liquidazione giudiziale con sentenza del 28 febbraio 2024.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo le ricorrenti denunciano la nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art.360, primo comma, num.4 cod. proc. civ., per motivazione omessa e/o meramente apparente con violazione degli artt.132, secondo comma, n.4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. c.p.c. nonché degli artt.36, secondo comma, e 61 del D.Lgs. n.546 del 1992. Deducono, in particolare, le ricorrenti che la motivazione resa dai giudici di appello, a fronte delle eccezioni difensive svolte in quel grado del giudizio dalle contribuenti e della documentazione allegata, si risolve in affermazioni che, prive di argomentazioni, restano mere petizioni di principio che non consentono, in alcun modo, di rendere percepibili le ragioni della decisione.

2. Con il secondo motivo -rubricato:"illegittimità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell' art.109 D.P.R. 917/1986 nonché degli artt.115 e 116 cod. proc. civ. e 2697 c.c. in relazione all'art. 360, co.1. n.3 c.p.c."- le ricorrenti, con riferimento ai costi relativi ai servizi di intermediazione e consulenza svolti dal sig. A.A. (rilievo n.2), deducono come la C.T.R. abbia violato la normativa invocata laddove, nel rispetto degli artt.109 del D.P.R. n.917 del 1986 e 2697 cod. civ., le società avevano fornito valide e puntuali giustificazioni a dimostrazione dell'effettività delle prestazioni della certezza e inerenza dei costi sostenuti. In particolare, erano stati versati in atti: la copia di un contratto di intermediazione e consulenza sottoscritto e datato; copie di bonifici bancari attestanti i pagamenti effettuati per le consulenze ricevute; copia di documentazione comprovante i rapporti intercorsi con il consulente A.A. per tutta la durata di undici anni, con compensi maturati nel corso di tali anni dal consulente; un successivo accordo modificativo. Inoltre, le ricorrenti evidenziano che, in senso del tutto favorevole alle contribuenti, si erano già pronunciate le Commissioni tributarie territoriali per le diverse annualità di imposta (2008, 2009, 2010 e 2012) sulla base di una consulenza tecnica d'ufficio disposta per gli anni 2009 e 2010. Secondo la prospettazione difensiva la CTR, nella sentenza impugnata, aveva completamente tralasciato ogni valutazione di tali rilevanti prove e circostanze (debitamente valutate dalla C.T.U.) in violazione degli artt.115 e 116 c.p.c. che, al contrario, le avrebbero consentito di concludere per il pieno rispetto dell' art.109 D.P.R. n.917 del 1986 in termini di certezza, determinabilità ed inerenza dei costi come contabilizzati.

3. Il terzo motivo di ricorso contiene analoghe censure a quelle mosse con il secondo, questa volta relativamente alla violazione anche dell' art.110, comma 10, del TUIR e in relazione al rilievo sub.3 concernenti i costi di intermediazione e consulenza svolti dal sig. B.B. Anche in tale caso le ricorrenti deducono di avere versato in atti documentazione, peraltro non contestata dall'Amministrazione dalla quale emergeva non solo la concreta esecuzione dell'attività di intermediazione ma anche l'interesse economico della Società a riceverla.

4. Ancora con il quarto motivo le ricorrenti deducono, ai sensi dell'art.360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art.109 del D.P.R. n.917 del 1986 laddove la C.T.R. aveva rimarcato, in termini di inerenza dei costi pluriennali contabilizzati dalla Società per le intermediazioni e consulenze ricevute da A.A. e B.B., la inutile duplicazione delle prestazioni richieste da entrambi per il Paese e la tipologia delle prestazioni.

5. Il quinto motivo di ricorso attiene agli altri costi dedotti dalla Società e recuperati a tassazione dall'Ufficio con il rilievo sub 1) e con lo stesso le ricorrenti deducono, ai sensi dell'art.360, primo comma, num.3 cod. proc.civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art.109 D.P.R. 917/1986

nonché degli articoli 2944 e 2956 cod. civ. Si censura la sentenza nel capo in cui la C.T.R. ha affermato l'indeducibilità dei costi relativi alle prestazioni di assistenza e di consulenza dello studio legale ricevute dallo studio legale "Gianni Origoni, Grippo e Partners" di Milano in quanto è stato esibito solo un avviso di fattura ma non è stata prodotta la fattura né richiesto il pagamento per un compenso professionale peraltro prescritto. Secondo la prospettazione difensiva tale motivazione violerebbe non solo l' art.109 TUIR , in quanto la contabilizzazione del costo ai fini IRES non richiede l'emissione della fattura, ma anche dell' art.2956 cod. civ. (il quale individua una prescrizione meramente presuntiva che, nella specie, era stata interrotta dal riconoscimento stragiudiziale del debito da parte del cliente) e dell' art.2956 , terzo comma, cod. civ. in quanto la prescrizione decorre dall'ultimazione della prestazione ricevuta.

6. Con il sesto motivo -rubricato: nullità e illegittimità della sentenza impugnata per violazione degli artt.115 e 132 co.2.n.4 c.p.c., 36 co.2 e 61 D.Lgs. 546/92 in relazione all' art.360 co1 n.4 c.p.c.- le ricorrenti denunciano la sentenza impugnata di nullità per assenza di motivazione laddove si sarebbe limitata a ritenere non vincolante la consulenza tecnica d'ufficio espletata negli altri giudizi relativi a diverse annualità di imposta senza esplicitare le ragioni per le quali aveva inteso discostarsi dalla risultanze dell'elaborato peritale.

7.Con il settimo motivo si censura lo stesso capo di sentenza di cui al sesto relativo, come detto, alla consulenza tecnica d'ufficio resa tra le parti in altri giudizi, per violazione degli artt.115 e 116 c.p.c. e 2967 c.c. laddove la CTR aveva tralasciato la valutazione e l'esame complessivo delle conclusioni cui era pervenuto il c.t.u. sull'assunto che la perizia riguardasse altri periodi di imposta.

8 Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n.5 cod. proc. civ. l'omesso esame da parte del Giudice di appello di fatti decisivi emergenti dai documenti allegati in entrambi i gradi del giudizio e sopra indicati.

9. La censura articolata con il primo motivo di ricorso è fondata, con conseguente assorbimento dell'esame dei motivi dal secondo all'ottavo, tutti attinenti al merito della pretesa tributaria.

9.1 Le Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 8053 del 17 aprile 2014) hanno interpretato la riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito in legge 7 agosto 2012, n. 134 , come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione, con conseguente denunciabilità in cassazione della sola "anomalia motivazionale 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. Tale anomalia si esaurisce nella 'mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico', nella 'motivazione apparent, nel 'contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili' e nella 'motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di 'sufficienza' della motivazione".

Come successivamente ribadito, sempre, dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 22232 del 3 novembre 2016): "la motivazione È solo apparente, e la sentenza È nulla perché affetta da error in procedendo, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il

fondamento della decisione, perché' recante 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". Questi principi risultano, a tutt'oggi, costantemente seguiti dalle Sezioni semplici (v., tra le altre, Cass., sez.1, n. 6758 del 01/03/2022 : "Ricorre il vizio di motivazione apparente della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c. quando essa, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché' recante 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" e, di recente, Cass. n. 4166 del 15/02/2024 "È apparente, in quanto carente del giudizio di fatto, la motivazione basata su una affermazione generale e astratta").

9.2 Nel caso in esame, la motivazione resa dalla C.T.R. a supporto della decisione benché graficamente esistente e, per certi versi, anche prolissa si risolve, da una parte, in richiami alla giurisprudenza di questa Corte con la riproduzione di massime relative a questioni (iva per operazioni inesistenti) estranee e non pertinenti con quelle oggetto di giudizio; d'altra, e in particolare, sul nucleo essenziale delle contestazioni riguardanti i costi per le consulenze ammortizzate su diversi anni, in affermazioni apodittiche. Così, su tale tema, la C.T.R. non dà alcun conto del perché le considerazioni svolte nella consulenza tecnica d'ufficio svolta in altro giudizio (relativa sì ad altro anno di imposta, ma riguardante gli stessi fatti posti a base delle contestazioni di cui agli avvisi di accertamento oggetto di causa) non sarebbero state attendibili sia con riguardo al profilo riguardante l'inerenza, sia riguardo alla prova da parte delle Società della sussistenza delle esimenti per il riconoscimento dei costi al consulente residente in Paese black list. L'unica spiegazione data del superamento delle risultanze della consulenza tecnica d'ufficio e, quindi dei documenti allegati dalle Società e ivi esaminati, da parte della C.T.R. è data dal ricorso al brocardo del giudice quale peritus peritorum con la conseguenza che in nessun passo della sentenza viene esplicitamente illustrato l'iter logico-giuridico seguito dal Giudice di merito per superare le eccezioni difensive svolte dalle appellate e giungere così alla decisione presa.

10. Con il nono motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art.360 , comma primo, n.4 cod. proc. civ., laddove la C.T.R. aveva ommesso ogni pronuncia sul motivo di appello svolto dall'Agenzia delle entrate in ordine alle sanzioni annullate dalla C.T.P. e sulle controdeduzioni svolte dalle Società in appello e ove era stata ribadita la contestazione sulla mancata applicazione del cumulo con le sanzioni irrogate negli avvisi di accertamento relativi ad altre annualità.

10. Un'ulteriore omissione di pronuncia viene dedotta con il decimo motivo di ricorso censurandosi la C.T.R. per non avere pronunciato sulla questione introdotta in primo grado e ribadita in grado di appello avente ad oggetto l'illegittimità della pretesa erariale in relazione alla maggiore addizionale IRES per il settore petrolifero e dell'energia elettrica di cui all' art.81 del D.L. 25 giugno 2008 n.112 , norma dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale con sentenza n.10 del giorno 11.2.2015.

11. Tali ultime due censure sono fondate non risultando che la C.T.R. abbia pronunciato sulle questioni che, per essere state ritualmente introdotte sin dal ricorso introduttivo e riproposte con le controdeduzioni in appello dalle Società ricorrenti, erano state ritualmente devolute al suo esame.

12. Conclusivamente, in accoglimento del primo, nono e decimo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, la sentenza impugnata va cassata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise-Campobasso, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere anche in ordine alle spese di questo giudizio.

La Corte

P.Q.M.

Accoglie il primo, il nono e il decimo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise-Campobasso, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria, il giorno 11 dicembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 12 gennaio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza