

Civile Sent. Sez. 5 Num. 18448 Anno 2016

Presidente: CIRILLO ETTORE Relatore: LUCIOTTI LUCIO Data pubblicazione: 21/09/2016

SENTENZA

sul ricorso 8087-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente-

2016

contro

1333

LC DISTRIBUZIONE SRL IN LIQUIDAZIONE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 10/2009 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 05/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica





udienza del 19/04/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO LUCIOTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato COLELLI che ha
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore

Generale Dott. LUIGI CUOMO che ha concluso per

l'accoglimento del ricorso.







RITENUTO IN FATTO

- 1. Con sentenza n. 10 del 5 febbraio 2009, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva parzialmente l'appello proposto dalla L.C. DISTRIBUZIONE s.r.l., ora in liquidazione, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pisa che, a sua volta, aveva parzialmente accolto i ricorsi proposti dalla società contribuente avverso due avvisi di accertamento che l'Agenzia delle entrate, sulla scorta delle risultanze delle verifiche effettuate a carico della predetta società dalla G.d.F. e dallo stesso Ufficio finanziario, emetteva ai fini IRPEG, IRAP ed IVA in rettifica delle dichiarazioni presentate dalla contribuente relativamente agli anni di imposta 2002 e 2003.
- 1.1. I giudici di appello accoglievano il motivo di appello proposto dalla società con riferimento al riconoscimento della deducibilità dei costi relativi ai compensi corrisposti agli amministratori "di comodo" e confermavano nel resto la sentenza di primo grado (testualmente) <in considerazione delle valide ragioni esposte dall'Ufficio Finanziario e della corretta interpretazione dei fatti esposti con precisione dalla Commissione Tributaria Provinciale>.
- Avverso detta statuizione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi, cui non replica la contribuente.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo l'Agenzia ricorrente deduce la violazione degli artt. 36, comma 2, n. 2 e 3, e 61 d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Nel censurare l'omessa indicazione nella sentenza gravata: 1) del contenuto della motivazione dell'avviso di rettifica impugnato; 2) delle censure formulate dal contribuente dinanzi al giudice di prime cure, così come delle difese articolate dall'Ufficio; 3) della motivazione della sentenza di primo grado; 4) del contenuto sia dell'appello principale, che dell'appello incidentale, e nel lamentare che la stessa si faccia mero rinvio alla sentenza di prime cure per respingere l'appello

n. 8087/10 R.G.

Cons. est. Luciotti





incidentale, ha chiesto a questa Corte, nel quesito formulato in ossequio al disposto di cui all'art. 366 bis c.p.c., applicabile alla fattispecie "ratione temporis", se la sentenza della CTR che respinga l'appello incidentale proposto dall'Amministrazione finanziaria senza indicare, neppure in modo sintetico, gli elementi sopra elencati, e richiamando "per relationem" il contenuto della sentenza di primo grado, violi le sopra citate disposizioni <alla cui stregua deve ritenersi nulla una sentenza quando l'omessa concisa esposizione dello svolgimento del processo e dell'indicazione delle richieste delle parti, impedisca totalmente (non risultando richiamati in alcun modo i tratti essenziali della lite, neppure nella parte formalmente dedicata alla motivazione), di individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione>.

- 1.2. Il motivo, con cui la ricorrente deduce sostanzialmente la nullità della sentenza gravata per omessa esposizione dello svolgimento del processo e delle richieste delle parti, va rigettato.
- 1.3. Precisato preliminarmente che nessuna disposizione prescrive che in materia tributaria la sentenza emessa debba sinteticamente indicare <il contenuto e la motivazione dell'avviso di accertamento> (v. punto 1 del precedente paragrafo), la sentenza impugnata nella sua prima parte (pag. 2, fino all'affermazione di condivisione della sentenza di prime cure) contiene invece, seppur in modo conciso, come d'altro canto prescrive l'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, l'esposizione dello svolgimento del processo e nella stessa sono riferite, sia pure in modo molto approssimato e prosupponibile, le conclusioni delle parti. E siccome, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, al quale questa Corte intende dare continuità, l'inadeguata esposizione dello svolgimento del processo e la mancata trascrizione delle conclusioni delle parti non costituisce di per sé motivo di nullità della sentenza, occorrendo a tal fine che tali carenze rendano impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo (Cass. n. 22845 del 2010; id. n. 920 del

n. 8087/10 R.G.

Cons. est) Luciotti





2015; n. 6683 del 2009; n. 13990 del 2003), la censura in esame deve ritenersi infondata. Pur nella sua essenzialità, infatti, la sentenza gravata consente di comprendere le ragioni di non condivisione della decisione di primo grado, sia da parte dell'appellante principale (che contestava <il mancato riconoscimento della detrazione IVA sugli acquisti di merce>, la <violazione del comma 7 dell'art. 21 D.P.R. 633/72> e <del principio di neutralità dell'imposta> ed il mancato accoglimento delle <impugnazioni relative alla deduzione dei costi per compensi corrisposti agli amministratori e l'indebita detrazione dei costi per carburanti>) sia da parte dell'Agenzia delle entrate, il cui appello incidentale non poteva che essere diretto a censurare la sentenza di primo grado che <in parziale accoglimento dei ricorsi aveva ammesso in deduzione costi per gli acquisti effettuati nell'anno 2002 e per l'anno 2003 riducendo conseguentemente le maggiori imposte IRPEG ed IRAP accertate dall'Ufficio>.

2. Con il secondo motivo, corredato da idoneo quesito, l'Agenzia ricorrente deduce la violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, e 61 d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Nel censurare l'assenza di motivazione nella sentenza impugnata per avere i giudici di appello dichiarato di condividere il "decisum" di primo grado omettendo, però, di riportarne anche succintamente il contenuto, in tal modo impedendo di comprendere l'iter logico seguito per pervenire alla decisione adottata, ha chiesto a questa Corte se la sentenza della CTR che respinga l'appello incidentale proposto dall'Amministrazione finanziaria senza indicare, neppure in modo sintetico, gli elementi elencati nel precedente paragrafo, e limitandosi ad affermare di condividere la sentenza di primo grado, violi le sopra citate disposizioni <alla cui stregua deve ritenersi priva di motivazione la sentenza con la quale il giudice di appello, senza riportare la concisa esposizione dello svolgimento del processo, né il contenuto della sentenza di primo grado, respinga il gravame, rinviando, sic et simpliciter, al contenuto della sentenza di primo grado>.

n. 8087/10 R.G.







- 2.1. Il motivo è infondato e va rigettato.
- 2.2. Questa Corte ha più volte ribadito il principio secondo cui la motivazione "per relationem" della sentenza pronunciata in sede di gravame è legittima tutte le volte che il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto. Deve viceversa essere cassata la sentenza d'appello allorquando la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, non consenta in alcun modo di ritenere che alla affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (tra le tante, Cass. n. 2268 del 2006; n. 20454 del 2005; n. 15483 del 2008, n. 18625 e n. 25866 del 2010, n. 12664 del 2012, n. 4931 del 2014, ma anche S.U. n. 642 del 2015).
- 2.3. Nel caso di specie la circostanza che il giudice di appello abbia valutato sia i motivi di appello incidentale, sia le argomentazioni adottate dal primo giudice a sostegno della decisione assunta, la si ricava dal fatto che, trattando della medesima questione posta dall'appellante incidentale e, cioè, del riconoscimento dei costi sostenuti dalla società contribuente, ha ritenuto di dover ammettere in deduzione, oltre a quelli già riconosciuti dal giudice di primo grado, anche quelli relativi ai compensi erogati agli amministratori, che è valutazione che si pone in termini di incompatibilità con le ragioni di impugnazione incidentale e che, ancorché implicitamente, porta ad escludere la sussistenza del vizio denunciato.
- 3. Con il terzo motivo, dedotto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., e concluso da idoneo quesito di fatto, l'Agenzia ricorrente censura la sentenza impugnata per assoluta carenza di motivazione in ordine ai motivi di appello incidentale proposti dall'Ufficio, in particolare in relazione al

n. 8087/10 R.G.

Cons. est.) uciotti





punto della sentenza di prime cure che aveva dichiarato la legittimità, ancorché ai soli fini IRPEG ed IRAP, dei costi sostenuti dalla società contribuente e che l'Ufficio riteneva essere relativi ad operazioni inesistenti.

- 3.1. Il motivo è fondato.
- 3.2. La sentenza gravata è sommamente carente sotto il profilo della esposizione del procedimento logico che ha indotto il giudice al convincimento di rigettare i motivi di appello incidentale proposti dall'Amministrazione finanziaria, che in ossequio al principio di autosufficienza, vengono integralmente riportati nel controricorso in una con le argomentazioni svolte nella sentenza di primo grado, che quei motivi censuravano. Ancorché la decisione dei giudici di appello di ammettere in deduzione i costi relativi ai compensi erogati agli amministratori oltre a quelli già riconosciuti dai giudici di prime cure, sia inconciliabile con la fondatezza dei motivi di appello incidentale proposti dall'Ufficio, come detto trattando il secondo mezzo di impugnazione, di certo vi è che le questioni poste in tali motivi, attinenti alla deducibilità dei costi relativi ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, avrebbe meritato una più approfondito esame ed una esplicita quanto esauriente esternazione nel corpo motivazionale della sentenza.
- 4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, comma f, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 75 (ora 109) T.U.I.R. di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, nonché 4 e 5 d.lgs. n 446 del 1997, per avere il giudice di appello ritenuto deducibili i compensi corrisposti agli amministratori, espressamente qualificati dalla CTR come "di comodo", perché privi di reali poteri decisionali, esclusivamente in ragione della loro effettiva erogazione, ma senza verificare la sussistenza del requisito dell'inerenza di quei costi all'attività d'impresa, nella specie esclusa.
- Con il quinto motivo la ricorrente deduce la medesima circostanza di cui al quarto motivo sotto il profilo, però, del vizio logico di motivazione,

n 8087/10 R G

Cons. est. Il uciot





sostenendo che i giudici di appello avevano completamente omesso di esplicitare le ragioni dell'inerenza di quei costi all'attività d'impresa.

- Anche questi due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto inerenti alla medesima questione, sono fondati e vanno accolti.
- 6.1. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, nel testo vigente ratione temporis stabiliva al primo comma che <i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni>. Il quinto comma a sua volta prevedeva che <le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito>. Da questo complesso disposto normativo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. n. 21184 del 2014) ha reiteratamente tratto l'insegnamento secondo cui i costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare <i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità> (Cass. n. 10167 del 2012; n. 13806 del 2014; n. 1565 del 2014). In particolare si è affermato da tempo con riguardo alla previsione recata dall'art. 75, comma 5, che affinché <un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa" (Cass. n. 6650 del 2006). <La norma>, si è precisato, <formula (infatti) il cosiddetto principio di inerenza e cioè il principio della riferibilità

n. 8087/10 R.G.







dei costi che si intendono dedurre ai ricavi: siffatta riferibilità, però, non richiede ... la connessione comprovata per ogni molecola di costo quale partita negativa della produzione, essendo sufficiente la semplice ... contrapposizione economica teorica (cioè, la cosiddetta latenza probabile degli stessi), avuto riguardo alla tipologia organizzativa del soggetto, che genera quindi partite passive deducibili se i costi riguardano l'area o il comparto di attività destinati, anche in futuro, a produrre partite di reddito imponibile. L'inerenza è quindi una relazione tra due concetti - la spesa e l'impresa - che implica, un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili> (Cass. n. 12168 del 2009; id.; n. 1465 del 2009; n. 4041 del 2015). Trattandosi peraltro di una componente negativa del reddito si è inoltre precisato che <la prova della sua esistenza ed inerenza incombe al contribuente> (Cass. n. 1709 del 2007) e che <per provare tale ultimo requisito, non è sufficiente ... che la spesa sia stata dell'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa> (Cass. n. 4570 del 2001).

6.2. Applicati detti principi al caso di specie, appare evidente l'erroneità dell'affermazione fatta dai giudici di appello in ordine <alla deduzione dei costi relativi ai compensi corrisposti agli amministratori>, secondo cui <vero è che gli amministratori erano figure di comodo senza reale potere decisionale, ma per la loro funzione venivano comunque retribuiti e percepivano compensi documentati da uscite finanziarie, che per la società costituiscono sempre costi deducibili>, posto che non è sufficiente, ai fini delle deducibilità di un costo, che venga fornita la prova della sua effettiva sussistenza, ovverosia che venga documentata una uscita finanziaria, come

n. 8087/10 R.G.

Cons. est. Luciotti





ritenuto dalla CTR, ma è necessario che sia dimostrata anche «l'inerenza del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso» (Cass. n. 16853 del 2013) oltre che «la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa» (Cass. n. 7701 del 2013), che sono caratteri della spesa che fanno chiaramente difetto con riferimento ai compensi erogati ad amministratori di comodo.

7. Conclusivamente la sentenza, in accoglimento dei suddetti ultimi tre motivi di ricorso, va cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione, per nuovo esame (segnatamente, dei motivi di appello incidentale proposti dall'Agenzia delle entrate) e per la successiva regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo e secondo motivo di ricorso, accoglie gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della 5[^] sezione civile del 19 aprile 2016.

