



21125.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Federico Sorrentino Presidente
dott. Giuseppe Locatelli Consigliere
dott. Roberta Crucitti Consigliere
dott. Francesco Federici Consigliere
dott. Paolo Di Marzio Consigliere rel.

ha pronunciato la seguente

OGGETTO: Maggior
reddito d'impresa -
Deducibilità dei costi -
Criterio della competenza
- Importazione di merci -
Clausola CIF - Possibile
irrelevanza.

R.G.N. 2357/2014

Cron. *21125*

Rep.

CC 27/2/2020

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

River Chimica Industriale Spa, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa a margine del controricorso, dagli Avv.ti Pietro Selicato e Sabino Selicato, che hanno indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliata presso lo studio dei difensori, alla via Ferdinando Galiani n. 68 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 45, pronunciata dalla Commissione tributaria regionale di Firenze il 6.3.2013 e pubblicata il 27.3.2013;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio.

FATTI DI CAUSA

R

*1355
553
2020*

1. A seguito di processo verbale di costatazione, l'Agenzia delle entrate notificava alla società River Chimica Industriale Spa l'avviso di accertamento n. R6C030200452/2009, relativo all'attribuzione di un maggior reddito d'impresa, pari ad Euro 335.842,00, conseguendone maggiori tributi Irap ed Iva in riferimento all'anno 2006. L'Ente impositore contestava numerose irregolarità, ed in particolare la indeducibilità di una serie di costi che la società dichiarava di avere sostenuto, per spese di rappresentanza ed altro. Una questione specifica e di particolare rilievo economico atteneva poi alla contabilizzazione, nell'anno 2006, di un'operazione commerciale di acquisto di beni dal Brasile, per l'importo di Euro 163.465,94, merce sdoganata in data 10.1.2006, ma acquistata con fattura n. 573 del 13.12.2005, ritenendo l'Amministrazione finanziaria che, in applicazione del principio di competenza, l'operazione avrebbe dovuto essere contabilizzata nell'anno 2005.

La River Chimica Spa impugnava l'avviso di accertamento ricevuto innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pisa, che riteneva i costi dichiarati dalla società, e considerati dall'Ente impositore non documentati o non inerenti, tutti suscettibili di deduzione, per quanto non destinati al conseguimento di ricavi, perché comunque finalizzati "al perseguimento dell'attività d'impresa". Accoglieva quindi il ricorso ed annullava integralmente l'avviso di accertamento.

2.L'Agenzia delle entrate gravava di appello la decisione assunta dalla CTP innanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana, censurando la pronuncia, innanzitutto perché infondata, ed anche perché in ordine ad alcuni costi la stessa società nulla aveva contestato, e non poteva pertanto neppure comprendersi quale critica la CTP potesse avere accolto. La CTR accoglieva il ricorso soltanto in relazione ai rilievi mossi dall'Ente impositore che riteneva non essere stati contestati dalla società: nn. 1F, 1G ed 1L, mentre confermava nel resto la decisione di annullamento dell'accertamento adottata dai giudici di primo grado.

3. Avverso la decisione assunta dalla CTR di Firenze ha proposto ricorso per cassazione l'Ente impositore, affidandosi a tre motivi di gravame. Resiste mediante controricorso la società River Chimica.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in relazione al disposto di cui all'art. 112 cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate censura la nullità della sentenza adottata dalla CTR nella parte in cui ha ommesso di pronunciare in ordine ad alcuni rilievi: n. 1.A, sub-rilievi 1, 2, 3, 5; nonché nn. 1.C, 1.F, 1.G, 1.I e 1.L; avverso i quali la società controparte non aveva proposto alcuna opposizione, e non potevano pertanto essere annullati.

2. Mediante il suo secondo motivo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria critica la violazione degli artt. 1510 cod. civ., e 109, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), in relazione al sub-rilievo n. 6 del rilievo n. 1.A, per avere la CTR errato nel ritenere che potesse essere contabilizzato tra i costi relativi all'anno 2006 l'esborso relativo ad un carico di merci proveniente dal Brasile, acquistate con fattura del dicembre 2005.

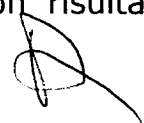
3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'Ente impositore contesta l'omessa motivazione circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione ai rilievi 1B (costi ritenuti indeducibili perché non inerenti, per l'importo di Euro 50.238,90, in relazione a spese personali e voluttuarie), 1C (altre spese indeducibili perché non inerenti e non documentate) e 1E (altre spese indeducibili perché non inerenti e non documentate).

4. Mediante il primo ed il terzo motivo di ricorso, che possono essere trattati unitariamente in considerazione dell'omogeneità della materia da esaminare, l'Agenzia delle entrate censura la decisione adottata dalla CTR per non aver pronunciato, e comunque per non aver motivato, in ordine ad una pluralità di contestazioni che pure le erano state proposte nell'atto di impugnazione.

Nel suo controricorso la società critica poi insistentemente l'affermata inammissibilità dei motivi di ricorso redatti dall'Ente impositore, sostenendo che quest'ultimo si sarebbe limitato ad assemblare parti dei

suoi precedenti atti di causa senza proporre una specifica sintesi. Diversamente deve osservarsi che le critiche proposte dall'Agenzia delle entrate sono state esposte con chiarezza, e la comprensione degli argomenti introdotti risulta senz'altro agevolata dall'allegazione di una pluralità di tabelle relative a decine e decine di operazioni, riportanti la giustificazione contabile e contestate dall'Amministrazione finanziaria, in ordine alle quali non si rinviene invece cenno nelle decisioni dei giudici di merito.

Tanto premesso, occorre rilevare che la CTR propone una decisione invero lacunosa, a fronte di un accertamento complesso, anche perché relativo ad operazioni commerciali numerose e diversificate. In relazione ai rilievi n. 1.B, 1.C ed 1.E, i giudici dell'appello si limitano ad osservare che «questi costi sono tutti riferibili a spese di rappresentanza (deducibili nella misura di 1/3, da dividere nell'esercizio in corso e nei quattro successivi). L'Ufficio non si è accorto della loro natura rilevando solo l'insufficiente documentazione. La Commissione deve invece dare atto che la documentazione di questi costi è del tutto esauriente, per cui ne va riconosciuta la piena deducibilità». La motivazione adottata dalla CTR è incongrua, non consente di comprendere la valutazione effettuata e si limita pertanto a fornire una prospettazione non motivata, risolvendosi in una mera apparenza. La CTR avrebbe dovuto esaminare nel dettaglio esistenza ed inerenza di decine di affermati esborsi per una molteplicità di ragioni, ma si è limitata ad affasciare tutte le operazioni in una valutazione di estrema genericità. Non compete a questa Corte provvedere alla analitica valutazione delle emergenze di causa, potendo soltanto verificare la presenza e concludenza della motivazione adottata dal giudice di merito. A solo titolo di esempio, al fine di illustrare le ragioni della decisione adottata, può osservarsi che nel rilievo 1.B. è stata contestata dall'Amministrazione finanziaria, tra l'altro, l'imputazione quali «oneri accessori vendita estero», operata dalla società in relazione all'acquisto di borse da viaggio ed accessori di lusso (27, 13 bis), ed in riferimento ad una cena per 37 persone non identificate. L'affermazione della CTR secondo cui simili spese sono tutte riferibili ad oneri di rappresentanza non risulta



trovare giustificazione, ed ancor meno quella secondo cui tutte le spese risultavano adeguatamente documentate. Analogo discorso può proporsi in relazione alle spese effettuate con carte di credito, totalmente prive di documentazione giustificativa e riportanti causali tutte da chiarire, quella di gran lunga più frequente: «viaggi & trasferte», ed analoghe considerazioni possono proporsi in relazione al rilievo sub 1.B., relativo a spese che sarebbero state sostenute da un impiegato e consigliere della società per «viaggi all'estero», con pagamento in contanti e nell'assenza di qualsivoglia titolo giustificativo, nonché per ingente importo (Euro 17.468,26). Non si comprende a tal proposito, si ribadisce, l'affermazione della CTR secondo cui «la documentazione di questi costi è del tutto esauriente».

4.1. Confusioni rischia di ingenerarle, invero, pure l'Amministrazione finanziaria quando, nel suo primo motivo di ricorso, domanda ancora affermarsi la correttezza dei rilievi 1.F., 1.G. ed 1.L, formulati dall'Ente impositore, che sono stati però già riconosciuti come fondati dal giudice dell'appello, perché non contestati dalla società, ed avverso questa decisione non ha proposto impugnazione la società stessa, con la conseguenza che l'accertamento è divenuto definitivo sul punto.

4.2. Ancora, la CTR afferma, in relazione al punto 1.D., che «trattandosi di automezzo privato e non della società, l'ammortamento relativo risulta indeducibile» (sent. CTR, p. 3), e manifesta pertanto l'intenzione di confermare l'accertamento tributario in merito, ma nel dispositivo trascura di pronunciare sul punto.

La decisione adottata dalla CTR deve quindi valutarsi come estremamente lacunosa, talora criptica, ed in più passaggi meramente apparente.

In conseguenza devono essere accolti il primo ed il terzo motivo di ricorso proposti dall'Agenzia delle entrate e la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla CTR della Toscana perché provveda a nuovo giudizio.

5. Con il suo secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate contesta la violazione di legge in cui sostiene essere incorsa la CTR per aver ritenuto che potessero essere contabilizzati nell'anno 2006 i costi

relativi ad un acquisto di merci che erano invece riferibili, per competenza, all'anno 2005. All'operazione commerciale controversa si è già fatto cenno in premessa. La società River Chimica ha acquistato un carico di merce, proveniente dal Brasile, per l'importo di Euro 163.465,94, con fattura n. 573 del 13.12.2005. La merce è stata concretamente consegnata per il trasporto sul piroscafo "Libra Buenos Aires" il 20.12.2005, ed è stata sdoganata in data 10.1.2006. L'Amministrazione finanziaria ha contestato nell'atto impositivo che, in applicazione del principio di competenza, la transazione avrebbe dovuto essere contabilizzata nell'anno 2005. Sul punto la Commissione tributaria ~~provinciale~~ ^{regionale} della Toscana ha motivato: «Per la merce viaggiante sul piroscafo "Libra Buenos Aires" l'effetto traslativo della proprietà si verificò nell'anno 2006 e non nell'anno 2005. La clausola CIF TO LIVORNO stabilita per quel carico proveniente dal Brasile attesta che il trasferimento di proprietà avvenne allo sdoganamento nel porto di Livorno in data 10.1.2006» (sent. CTR, p. 2). Anche a tal proposito la pronuncia della CTR risulta laconica, e pure incompleta. Questa Corte di legittimità ha chiarito da tempo, pronunciando a Sezioni Unite, che «in tema di compravendita internazionale di beni mobili, ed al fine dell'applicazione della regola dell'art. 19 della Convenzione dell'Aja dell'1 luglio 1964, resa esecutiva con legge 21 giugno 1971 n. 816, secondo cui il contratto, in difetto di diverso patto, si perfeziona nel luogo della consegna della merce al vettore (luogo rilevante per la determinazione del criterio di collegamento, in ordine alla giurisdizione, fissato dall'art. 5 n. 1 della Convenzione di Bruxelles del 27 settembre 1968, ratificata con legge 21 giugno 1971 n. 804), si deve escludere che il suddetto patto contrario possa essere ravvisato nella clausola CIF/fio, atteso che questa comporta l'assunzione da parte del venditore del costo del trasporto e degli oneri connessi, ma non implica di per sé lo spostamento convenzionale di quel luogo della consegna», Cass. sez. U, 17.8.1990, n. 8359. Non è pertanto la mera previsione di una qualsiasi clausola denominata CIF, che ad altro attiene, a comportare una deroga all'applicazione dei principi propri della compravendita internazionale in materia di perfezionamento del contratto. La CTR non illustra affatto, però, quale espressione contenuta nel contratto



l'abbia indotta a ritenere che le parti avessero inteso derogare ai principi generali, e pertanto non permette di comprendere per quale ragione la proprietà delle merci non si sarebbe trasferita all'acquirente alla data di consegna della merce al vettore, bensì in momento diverso.

Anche il secondo motivo di ricorso deve essere pertanto accolto.

6. Il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate deve essere pertanto accolto per quanto di ragione, con rinvio alla Commissione tributaria regionale di Firenze che, in diversa composizione, procederà a rinnovare il giudizio nel rispetto dei principi esposti, e provvederà pure a regolare le spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate, per quanto di ragione, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana perché, in diversa composizione, proceda a rinnovare il giudizio nel rispetto dei principi innanzi esposti, provvedendo anche a disciplinare le spese del giudizio di legittimità.

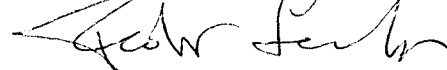
Così deciso in Roma, il 27 febbraio 2020.

Depositato in Cancelleria il



Il Presidente

Federico Sorrentino



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 02 OTT 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante