Ordinanza del 14/06/2019 n. 16010 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Rivalsa e detrazione d'imposta - Detrazione e antieconomicità manifesta dell'operazione - Onere della prova a carico del contribuente.

Massima:

Nell'attività di impresa Il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale mentre il giudizio di congruità concerne il rapporto di proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito. Nell'imposizione diretta l'ufficio può verificare la sproporzione del costo d'impresa e attribuire valore sintomatico al fatto che tale costo è estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto non è correlato alla produzione, per disattenderne il requisito "dell'inerenza" al fine di rendere inesistente il relativo costo, che pertanto non sarà deducibile. In materia I.V.A., ai fini della valutazione dell'inerenza, non è consentito all'Amministrazione rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto alla detrazione, salvo che, la stessa, dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, tale da assumere rilievo indiziario di non veridicità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad IVA. In quest'ultima ipotesi sarà onere del contribuente provare che la prestazione del bene o servizio è inerente all'attività svolta. Nel caso di specie il giudice di merito ha ritenuto che il riconoscimento, da parte della contribuente, del premio nella misura accertata in favore della società integrasse operazione priva di giustificazione economica, senza valutare che il carattere antieconomico dell'operazione, in ragione della peculiarità del regime dell'I.V.A., non ha rilievo se esso non assuma una connotazione di macroscopicità tale da costituire ulteriore indice rivelatore della mancanza di inerenza.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

La Commissione tributaria provinciale di Varese, con sentenza n. 171/04/16, rigettava il ricorso proposto dalla società V. s.r.l. avverso l'avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2010,

con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva accertato maggiore imponibile I.V.A. per indebita detrazione scaturente da una nota di variazione, del D.P.R. n. 633 del 1972, ex artt. 26 e 19, pari ad Euro 74.100,00.

La verifica traeva origine da un avviso di accertamento emesso ai fini del recupero a tassazione di IRES e IRAP, con il quale era stato ripreso a tassazione un costo ritenuto non inerente dell'importo di Euro 370.500,00, relativo ad un premio riconosciuto dalla contribuente alla società M. s.r.l., dedotto nell'esercizio 2009 di competenza, con conseguente detrazione, nell'anno di imposta 2010, dell'I.V.A., pari ad Euro 74.100,00, calcolata con l'aliquota del 20 per cento.

In esito all'appello proposto dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale lo rigettava, osservando che risultavano spropositati i premi riconosciuti alla M. s.r.l. "sia in relazione a quanto riconosciuto agli altri clienti che in relazione alla redditività del rapporto intrattenuto con la stessa M. s.r.l." e che la ricorrente non aveva fornito prove sufficienti per giustificare le ragioni economiche sottostanti alle operazioni contestate dall'Ufficio; riteneva, pertanto, legittimo il disconoscimento della detrazione dell'I.V.A. Ricorre per la cassazione della decisione di secondo grado la V. s.r.l., affidandosi a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto di costituzione.

Motivi della decisione

Considerato che:

1. Con il primo motivo, la ricorrente invoca la cassazione della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, nella parte in cui è stata confermata la indetraibilità dell'I.V.A. Premettendo che la stessa Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 1870/1/2017, pubblicata il 28 aprile 2017, accogliendo l'appello della contribuente, aveva annullato l'avviso di accertamento concernente l'annualità d'imposta 2009 e recante il rilievo della indeducibilità del premio di Euro 370.500,00, concesso nello stesso anno alla M. s.r.l., su cui si fonda la conseguente contestazione, oggetto del presente giudizio, di indetraibilità della corrispondente I.V.A., pari ad Euro 74.100,00, evidenzia che sussiste un contrasto tra la predetta sentenza e quella impugnata in questa sede, che si sono pronunciate sulla medesima fattipecie, ossia in ordine ad avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2009 e 2010 strettamente connessi.

Lamenta che i giudici regionali, con la sentenza di cui chiede la cassazione in questa sede, condividendo i rilievi sollevati dall'Ufficio nell'avviso di accertamento, hanno dichiarato l'indeducibilità del premio riconosciuto alla società M. s.r.l., rapportando implicitamente la valutazione di inerenza del relativo costo non all'oggetto dell'impresa, come prescritto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, bensì esclusivamente ai ricavi maturati per effetto del rapporto commerciale intercorso tra le due società, nonostante fosse stato dimostrato, nel corso del giudizio di primo grado, che il costo oggetto di contestazione era strettamente connesso alla sfera dell'attività stessa.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del disposto degli artt. 41 e 53 Cost., per avere la Commissione regionale ritenuto legittima la ingerenza compiuta dall'Ufficio nelle scelte gestionali della contribuente, pur a fronte della stretta connessione del costo portato in deduzione con l'oggetto dell'impresa, con inevitabile compressione del principio di libertà dell'iniziativa economica costituzionalmente garantito.

3. Con il terzo motivo, la società contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., per non avere i giudici d'appello posto a fondamento della propria decisione le prove prodotte dalle parti, procedendo ad una loro valutazione.

Ribadendo che la M. s.r.l. è stata costituita dalla stessa proprietà ed all'interno del medesimo gruppo cui fa capo la V. s.r.l. al fine di perseguire una complessa strategia commerciale volta ad ottimizzare le performances di vendita dei prodotti, sostiene che la società "consorella" non può essere assimilata, come ritenuto dalla C.T.R., agli altri clienti della contribuente, trattandosi di un vero e proprio partner commerciale che opera al servizio della V. s.r.l. e dei suoi obiettivi imprenditoriali, fornendo alla stessa servizi di elevata importanza strategica.

Ad avviso della ricorrente, pertanto, i giudici di secondo grado hanno ignorato tutte le circostanze di fatto desumibili dalla documentazione acquisita agli atti di causa, che, ove adeguatamente valutate, avrebbero sicuramente condotto ad una diversa decisione.

4. Con il quarto motivo, la contribuente deduce nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la Commissione regionale omesso di pronunciarsi sulla lamentata illegittimità del rilievo di indebita detrazione di imposta sul valore aggiunto contenuto nell'avviso impugnato, per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 e art. 26, comma 2.

Precisa che l'Ufficio con l'avviso di accertamento impugnato ha contestato l'indetraibilità dell'I.V.A. connessa con l'erogazione del premio riconosciuto alla società M. s.r.l., in quanto riferita a poste passive asseritamente non inerenti all'attività d'impresa solo perchè valutate incongruenti e spropositate e, quindi, integranti condotta antieconomica in relazione ai ricavi conseguiti, pur non avendo l'Ufficio mai contestato la presunta inesistenza o fraudolenza delle operazioni da cui deriva l'I.V.A. oggetto di detrazione.

5. Con il quinto motivo, la contribuente denuncia violazione e falsa applicazione del disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, nella sua interpretazione autentica resa dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, art. 5, comma 2, (ius superveniens).

Assume che la decisione impugnata ha omesso di pronunciarsi sulla lamentata illegittimità dell'avviso impugnato per violazione del disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, e che in ogni caso con il D.Lgs. n. 147 del 2015, art. 5, comma 2, il legislatore ha fornito un'interpretazione autentica, precisando che " la disposizione di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 7, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato", con la conseguenza che la ricostruzione operata dall'Ufficio, fondata su una presunta pianificazione fiscale che sarebbe stata perseguita dalla contribuente attraverso il ricorso al meccanismo del transfer pricing domestico, risulta infondata per effetto

del menzionato intervento legislativo sopravvenuto alla emissione degli atti impositivi e operante con efficacia ex tunc.

6. Con la memoria ex art. 380-bis.1. c.p.c., ad integrazione dei motivi già proposti con il ricorso introduttivo, la ricorrente ha evidenziato che la sentenza n. 1870/1/2017 è ormai passata in giudicato, come emerge dalla certificazione ex art. 124 disp. att. c.p.c. apposta in calce alla stessa, e spiega effetti vincolanti nel presente giudizio, essendo stato definitivamente annullato l'atto impositivo con il quale era stato recuperato a tassazione, ai fini delle imposte dirette, il costo perchè sproporzionato ed antieconomico.

7. L'eccezione di giudicato esterno sollevata dalla ricorrente è infondata.

7.1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 1870/1/2017, depositata il 28 aprile 2017, pronunciandosi sull'appello proposto dalla V. s.r.l. avverso l'avviso di accertamento emesso in relazione all'anno d'imposta 2009, ed in particolare sul rilievo concernente la deducibilità del premio di Euro 370.500,00, elargito nello stesso anno dalla contribuente alla M. s.r.l. - da cui è scaturito il rilievo di indetraibilità della corrispondente I.V.A., nella misura di Euro 74.100,00, contenuto nell'avviso di accertamento oggetto di impugnazione in questo giudizio - lo ha ritenuto fondato.

In particolare, con la suddetta pronuncia, la Commissione regionale, analizzando il rapporto commerciale intercorso tra la V. s.r.l. e la M. s.r.l., ha osservato che, contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio, quest'ultima non potesse essere paragonata ad un comune cliente della V. s.r.l., dovendo piuttosto essere definita il suo braccio operativo, "con la molteplice funzione di testare gli articoli forniti dalla odierna appellante (V. s.r.l.), secondo le sue indicazioni di garantirle la migliore allocazione sul mercato e di rendere costantemente a quest'ultima informazioni sugli andamenti dei livelli di gradimento dei singoli modelli", e che pertanto la V. s.r.l. remunerava i servizi resi proprio con gli sconti sull'acquisto e con il premio oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio, avente funzione di indennizzo per il rischio d'impresa che la M. sr.l. si accollava.

Ha, pertanto, riconosciuto deducibile, perchè correlato all'attività di impresa, il costo per Euro 370.500,00, considerando illegittima la rettifica operata dall'ufficio sul presupposto dell'antieconomicità degli accordi intercorsi tra le due società nel 2009.

7.2. In linea generale deve osservarsi che la sentenza con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi di imposta (ad es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (Cass. n. 20029 del 30/9/2011; Cass. n. 13079 del 25/7/2012).

7.3. Con riguardo alle controversie in materia di I.V.A., va ribadito che esse sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla eventuale sua proiezione

anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano - secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di giustizia del 3 settembre 2009, in causa C-2/08 - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta (Cass. n. 16996 del 5/10/2012).

Il giudicato formatosi in materia di tributi diretti non è, dunque, preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta in tema di I.V.A., anche se relativo alla stessa annualità e scaturente dalla medesima indagine di fatto (Cass. n. 25200 del 30/11/2009).

8. Premesso ciò, il quarto motivo, che deve essere esaminato preliminarmente in quanto concerne un error in procedendo, è infondato, in quanto i giudici regionali, sebbene con motivazione sintetica, si sono espressamente pronunciati sulla questione sollevata, ritenendo legittimo il disconoscimento della detraibilità dell'I.V.A. connessa al costo costituito dal premio corrisposto dalla contribuente alla società M. s.r.l..

Il vizio di omessa pronuncia su un motivo di gravame presuppone, infatti, per costante orientamento di questa Corte, che manchi qualsivoglia statuizione su un capo della domanda o su una eccezione della parte, così dando luogo alla inesistenza della decisione sul punto (Cass. n. 7472 del 23/3/2017), ipotesi che non ricorre nel caso di specie.

9. Il primo motivo è fondato, con assorbimento dei restanti motivi.

9.1. Occorre preliminarmente precisare, alla luce dei più recenti arresti della Corte, il contenuto del principio di inerenza, nonchè il suo rapporto con il giudizio di congruità ed antieconomicità.

9.2. Premesso che un costo è deducibile in quanto inerente all'attività d'impresa, questa Corte ha affermato che il "principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità, perchè "il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo" (Cass. n. 450 del 11/1/2018; Cass. n. 18904 del 17/7/2018).

Si è inoltre rilevato che "il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante" ed accede al diverso piano logico e strutturale dell'onere della prova dell'inerenza del costo e ciò perchè "l'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'inerenza, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito" (Cass. n. 33574 del 28/12/2018).

9.3. Ai fini delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia della evidente incongruità dell'operazione - legittima dunque il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento, tenuto conto che le condotte che sono connotate da eccessività di componenti negativi e da compressione di componenti positivi di reddito sono indici rivelatori di un occultamento di capacità contributiva, sicchè la accertata sproporzione del costo assume valore sintomatico del fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è estraneo all'attività d'impresa,

ossia che l'atto non è correlato alla produzione, ma assolve a diverse finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente ed il costo non è deducibile.

9.4. In materia di I.V.A., ai fini della valutazione dell'inerenza, il giudizio di congruità ha una diversa incidenza, di per sè non idonea ad escludere il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia "tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad I.V.A." (Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gasaback, per cui "la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante"; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C-129/11, Baikan; Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C 285/10, Campsa Estaciones de Servicio; Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-263/15, Lajver; Cass. n. 2875 del 3/2/2017; Cass. n. 2240 del 30/1/2018).

9.5. Con riguardo all'I.V.A., pertanto, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza, ma la contestazione dell'Ufficio e, in particolare, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sè priva di rilievo.

Ciò significa che, in materia di I.V.A., "l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa" (Cass. n. 18904 del 17/7/2018).

9.6. Nella vicenda in esame, la Commissione regionale, disconoscendo la detraibilità dell'I.V.A. ha così motivato: "osserva che appaiono spropositati i premi riconosciuti alla M. sia in relazione a quanto riconosciuto ad altri clienti, che in relazione alla redditività del rapporto intrattenuto con la stessa M.. Inoltre, le attività della M. avrebbero potuto essere svolte dalla stessa appellante, tenendo in considerazione la tipologia degli acquisti effettuati, dei tempi, delle quantità, della distribuzione territoriale, onde acquisire i dati necessari per una indagine di mercato, che con molta probabilità era già stata attuata relativamente agli articoli forniti ad altri clienti, considerato che la M. rappresentava commercialmente circa il 55% dei ricavi aziendali dell'appellante. Ancora, i soci della società ricorrente sono gli stessi della M. ed i premi riconosciuti sono stati necessari per evitare perdite alla M.. Pertanto la ricorrente non ha fornito prove sufficienti per giustificare le ragioni economiche sottostanti alle operazioni contestate dall'Ufficio, motivo per il quale risulta anche nella presente sede legittimo il disconoscimento della detrazione dell'I.V.A. connessa, per altro, al disconoscimento reiterato nel tempo, anche relativamente ai costi collegati all'I.V.A....".

Il giudizio espresso dai giudici di appello risulta ancorato agli orientamenti pregressi della Corte, in quanto la Commissione regionale ha ritenuto che il riconoscimento, da parte della contribuente, del premio nella misura accertata in favore della M. s.r.l. integrasse operazione priva di giustificazione economica, senza valutare che il carattere antieconomio dell'operazione, in ragione della peculiarità del regime dell'I.V.A., non ha rilievo se esso non assuma una

connotazione di macroscopicità tale da costituire ulteriore indice rivelatore della mancanza di inerenza.

10. In conclusione, va rigettato il quarto motivo ed accolto il primo motivo, con assorbimento dei restanti motivi, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, per il riesame della controversia e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione rigetta il quarto motivo, accoglie il primo motivo e dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio il 29 marzo 2019 ed in seconda convocazione, il 15 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza