Sentenza del 06/06/2018 n. 14562 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La S. s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, depositata il 28 giugno 2010, di reiezione dell'appello della società contribuente avverso la sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso dalla stessa proposto per l'annullamento di un avviso di accertamento.

2. Dall'esame della sentenza di appello si evince che l'Ufficio, a seguito di indagini svolte dalla Polizia Tributaria, aveva contestato, in relazione all'anno 2004, una serie di violazioni tributarie, consistenti nella omessa dichiarazione di elementi positivi di reddito per un ammontare di Euro 173.986,00, nella indicazione di elementi negativi di reddito non deducibili e nella contabilizzazione di quote di ammortamento non deducibili, e aveva recuperato a tassazione le imposte non versate.

2.1. Il giudice di appello ha ritenuto infondati i motivi di appello inerenti il difetto di motivazione dell'atto impositivo e la nullità del medesimo per inosservanza del termine per il completamento della verifica fiscale, e, nel merito, ha respinto gli ulteriori motivi relativi al recupero a tassazione degli elementi positivi di reddito accertati, del costo dedotto relativo alle prestazioni di servizio rese dal sig. M.O., delle quote di ammortamento dedotte relative ad autobus di cui non era proprietaria e alla determinazione delle imposte dovute.

3. Il ricorso è affidato a undici motivi.

4. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. Parte ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 101 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver ritenuto fondato l'atto impositivo sulla base di ragioni diverse da quelle esposte nella motivazione dell'avviso impugnato.

Evidenzia che, con riferimento alla ripresa a tassazione relativa a elementi negativi di reddito non deducibili, rappresentati da costi indicati in una fattura emessa dalla ditta M., il giudice di appello avrebbe ritenuto fondato il recupero in ragione della inesistenza soggettiva e oggettiva

delle prestazioni ivi indicate e non già, come rilevato nell'atto impositivo, del difetto del requisito della competenza.

1.1. Il motivo è infondato.

Dalla lettura dell'avviso di accertamento impugnato si evince che la ripresa a tassazione è motivata sia con il difetto del requisito della competenza, sia con la riferibilità dell'attività indicata nella fattura in oggetto alla persona del sig. M.O. e non alla ditta individuale di cui il medesimo era titolare e della qualificazione dell'attività medesima quale attività parasubordinata.

Tale ultima ragione del disconoscimento del costo - da sola idonea a fondare il recupero dell'Ufficio - è ritenuta fondata dalla decisione della Corte territoriale la quale, pur presentando alcuni passaggi ambigui - in particolare, nella parte in cui afferma che la fattura abbia per oggetto "operazioni inesistenti" e che tale fattura sia da ritenersi "soggettivamente e oggettivamente inesistente" -, si esprime, senza possibilità di equivoco, nel senso che il giudice, nel procedere alla qualificazione del rapporto sotto il profilo soggettivo, abbia voluto riferire la titolarità dell'operazione, dal lato attivo, alla persona del sig. M. e non già alla ditta individuale del medesimo.

Una siffatta conclusione si impone in ragione dell'accertamento secondo il quale la ditta individuale, emittente la fattura, doveva ritenersi "di fatto inesistente e formalmente costituita al solo scopo di far configurare quale reddito di impresa i proventi derivanti al M. per l'attività da lui svolta presso la società Staf s.r.l. in qualità di procuratore e di direttore tecnico e commerciale" (pag. 8), nonchè della considerazione, costituente il cuore della motivazione, "che il rapporto intercorso tra il sig. M. e la S. s.r.l. nel 2004, per i suoi contenuti e per le sue modalità (peraltro predeterminati dalla stessa società anche con riferimento alla remunerazione), nonchè per i collegamenti di fatto tra essi esistenti, debba essere inquadrato nel novero delle attività coordinate e continuative, come tali assimilabili agli effetti fiscali al lavoro dipendente" (pag. 8).

Emerge, dunque, che il sindacato del giudice di appello abbia avuto per oggetto le circostanze di fatto e le ragioni giuridiche - idonee da sole a giustificare il recupero a tassazione del costo dedotto - utilizzate dall'Amministrazione nell'atto impositivo.

2. Con il secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 1, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 54, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, per aver la sentenza impugnata ritenuto l'operazione di cui alla ripresa sub 1., soggettivamente e oggettivamente inesistente, pur riconoscendo che la prestazione è stata effettuata dal sig. M. e che il corrispettivo indicato nella relativa fattura è stato versato.

3. Con il terzo motivo la ricorrente si duole dell'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione al fatto della inesistenza soggettiva e oggettiva dell'operazione indicata nella fattura.

3.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono inammissibili, in quanto muovono dall'erroneo assunto che il giudice di appello abbia ritenuto oggettivamente inesistente la prestazione in relazione alla quale è stato contestato l'omesso versamento della ritenuta di imposta, mentre, come evidenziato sub 1.1., l'accertamento dell'inesistenza dell'operazione va intesa solo nel senso della non riferibilità della stessa alla ditta di cui il sig. M. era titolare.

4. Con il quarto motivo la contribuente lamenta la nullità della sentenza di appello per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia in ordine al motivo di gravame rappresentato dalla illegittimità dell'atto impositivo per difetto di motivazione.

4.1. Il motivo è infondato, in quanto il giudice di appello si è espressamente pronunciato sul punto, affermando che si deve "riconoscere sussistente una adeguata motivazione, non solo per relationem, dell'avviso di accertamento, che ha infatti consentito all'appellante il pieno esplicarsi del suo diritto di difesa".

5. Con il quinto motivo la ricorrente critica la sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55 e art. 2195 c.c., nonchè per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

Evidenzia che il giudice di appello, nel ritenere che l'attività del sig. M. non generasse redditi di impresa per mancanza del requisito dell'organizzazione in forma di impresa, così determinando l'obbligo del destinatario della prestazione di effettuare la ritenuta alla fonte, avrebbe errato, atteso che il richiamato del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55 non esige tale requisito ai fini della configurabilità dell'esercizio di un'attività commerciale.

5.1. Il motivo è inammissibile in quanto la doglianza fa riferimento ad un argomento decisorio che non risulta essere stato utilizzato dal giudice di appello.

6. Con il sesto motivo la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 50 e 53 e artt. 2094 e 2222 c.c., nonchè l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

Sottolinea l'errore in cui la Commissione Regionale sarebbe incorsa nel ritenere che lo svolgimento delle funzioni di direttore di esercizio e procuratore speciale, con poteri di amministrazione ordinaria e straordinaria potesse ricondursi allo svolgimento di attività parasubordinata, difettando il requisito della soggezione alle direttive e alla ingerenza dell'imprenditore.

Si duole, inoltre, della insufficiente motivazione sul punto, in quanto la sentenza di appello avrebbe ravvisato la natura subordinata dell'attività svolta dal sig. M. in considerazione dei "contenuti" e delle "modalità" dell'attività in esame, senza specificare il motivo per il quale tali contenuti e tali modalità sarebbe rivelatrici della ritenuta natura.

6.1. Il motivo è infondato.

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 50, comma 1, lett. c-bis), nella formulazione applicabile al periodo di imposta in oggetto, prevede che sono assimilati ai redditi di lavori dipendente (anche) quelli derivanti dallo svolgimento di rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

Il giudice di appello ha ritenuto che l'attività svolta dal sig. M. in favore della società contribuente, esplicantesi nello svolgimento delle funzioni di "direttore tecnico agenzia viaggi, direttore commerciale e sviluppo marketing" debba essere inquadrata nel novero delle attività parasubordinate, in ragione del contenuto e delle modalità di svolgimento delle stesse, tra cui particolare rilievo è attribuito alla loro predeterminazione da parte della società medesima, anche con riferimento alla remunerazione.

La riconducibilità di tale attività nell'ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 50, comma 1, lett. c-bis), appare corretta, attesa la ricorrenza dei tratti caratteristici di questi ultimi, valorizzati dalla sentenza impugnata e individuati nella personalità delle prestazioni, nella continuità delle stesse e nel coordinamento delle stesse da parte della società contribuente, in relazione al mantenimento da parte di quest'ultima di poteri di organizzazione del contenuto e delle modalità di svolgimento delle stesse.

6.2. Quanto al vizio motivazionale denunciato con tale motivo di ricorso, la sentenza di appello desume la ricorrenza degli elementi caratteristici della parasubordinazione dai contenuti dell'attività eseguita dal sig. M., consistente nella direzione tecnica commerciale e di marketing, e nella predeterminazione degli stessi, nonchè delle modalità di svolgimento dell'attività da parte della società contribuente.

Tale motivazione appare sufficiente poichè consente di ricostruire l'iter seguito dal giudice e di apprezzarne la coerenza sotto il profilo logico-giuridico.

Priva di rilevanza si presenta la circostanza, invocata dalla ricorrente, relativa al contemporaneo esercizio da parte del sig. M. di poteri di amministrazione in virtù di relativa procura speciale, trattandosi di attività che esula da quelle per le quali è stata corrisposta il corrispettivo oggetto di accertamento.

7. Con il settimo motivo la ricorrente censura la decisione impugnata per violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, , nonchè l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione sul punto.

Sostiene, con riferimento al recupero ai fini i.r.pe.g. e i.lo.r., del costo di cui alla fattura relative alle prestazioni rese dal sig. M., escluso dall'Ufficio in ragione del difetto del requisito della competenza, che tale costo costituisce una sopravvenienza passiva deducibile dal reddito.

Lamenta, inoltre, l'omessa motivazione sul punto da parte della decisione di secondo grado.

7.1. Il motivo è infondato.

Infatti, in tema di imposte sui redditi di impresa, le sopravvenienze passive, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 4 (già art. 66, comma 2), sono quelle componenti negative del reddito - in termini di mancato conseguimento di proventi o sostenimento di spese, perdite od oneri - che trovano una corrispondenza attiva in un precedente esercizio e conseguono al mutamento ontologico di una voce contabile che, in esercizi diversi, da attiva si trasforma in passiva (cfr. Cass. 30 dicembre 2014, n. 27482).

In presenza di componenti negative del reddito aventi tali caratteristiche trova una deroga il criterio generale di imputazione dei componenti di reddito (positivi o negativi), previsto dall'art. 75, all'esercizio di competenza.

Ciò posto, si osserva, da un lato che, la qualificazione delle operazioni proposta dalla società contribuente quali "sopravvenienze passive" risulta essere priva dell'indicazione del collegamento diretto con alcuna delle componenti positive contabilizzate in un esercizio precedente, dall'altro, che la spesa in questione si risolve in un costo facilmente individuabile e determinabile nei rispettivi esercizi di competenza.

8. Con l'ottavo motivo la ricorrente allega la violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5, per aver la sentenza impugnata escluso che fosse causa di nullità dell'atto impositivo la circostanza che lo stesso traesse origine da un processo verbale di contestazione per inosservanza del termine di trenta giorni previsto per il completamento della relativa verifica fiscale.

8.1. Il motivo è infondato, in quanto la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (cfr. Cass. 27 gennaio 2017, n. 2055; Cass. 15 aprile 2015, n. 7584).

9. Con il nono motivo la società contribuente denuncia l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto con decisivo della controversia, per aver il giudice di appello ritenuto fondato il recupero delle quote di ammortamento relative ad autobus, autoveicoli, benchè l'indeducibilità del costo, motivata con il fatto che i mezzi non erano di proprietà, andava circoscritta alla somma di Euro 31.157,34, pari alla quota imputata all'esercizio, e non già alla somma di Euro 62.314,69, pari alla quota dell'intero fondo di ammortamento.

9.1. Il motivo è infondato.

Infatti, il giudice di appello, nel procedere all'esame delle censure mosse dalla contribuente, ha evidenziato che l'entità del recupero effettuato dall'Ufficio non risulta attinta dagli errori denunciati e che, comunque, degli stessi la società contribuente non ha offerto alcuna evidenza documentale.

Tale motivazione appare sufficiente poichè consente di ricostruire l'iter seguito dal giudice e di apprezzarne l'assenza di vizi di ordine logico.

10. Con il decimo motivo la società contribuente deduce l'omessa, insufficiente o e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, individuato nella quantificazione dell'ammontare totale degli elementi positivi di reddito non dichiarati in Euro 173.986,00.

Si duole del fatto che siffatta quantificazione non avrebbe tenuto conto "delle modalità di formazione delle poste in bilancio in questione, dovuta esclusivamente errori materiali hanno concorso alla formazione del reddito degli esercizi precedenti".

10.1. Il motivo è infondato, poichè la sentenza della Commissione regionale, nel motivare la sua conclusione sul punto, fa espresso riferimento alle risultanze documentali, contabili e amministrative, ritenute coerenti con le conclusioni del processo verbale di contestazione e dell'avviso di accertamento, e alla genericità dell'assunto della società contribuente in ordine agli allegati errori materiali, peraltro non tempestivamente eliminati mediante relativa dichiarazione integrativa.

Siffatta motivazione appare immune da vizi di ordine logico-giuridico, consentendo l'agevole ricostruzione dell'iter argomentativo seguito e tenendo conto delle - peraltro generiche - circostanze allegate dalla società contribuente.

11. Con l'ultimo motivo la società denuncia l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, individuato nella quantificazione del minor credito i.v.a. in Euro 193.507,00, evidenziando l'erroneità del dato in relazione all'esistenza di un credito i.v.a. per il 2004 pari ad Euro 91.331,00, anzichè ad Euro 68.993, come ritenuto dall'Ufficio e nella sentenza impugnata.

11.1. Il motivo è infondato.

Infatti, il giudice di appello, nel procedere all'esame della censura mossa sul punto dalla contribuente, ha ritenuto che "il motivo è infondato tenuto conto di quanto contro dedotto dall'ufficio appellato, il quale ha dettagliatamente specificato le modalità mediante le quali è pervenuto alla determinazione del credito oggetto di recupero. Tali esplicitazioni appaiono condivisibili dal collegio anche per la considerazione che l'appellante, attraverso l'addotto indicato errore materiale, non ha fornito elementi di prova idonei a superare le motivazioni in fatto e in diritto alla base del provvedimento accertativo".

Tale motivazione appare adeguata, in quanto idonea a giustificare, sotto il profilo logico, la conclusione raggiunta.

12. Pertanto, per le suesposte considerazioni, il ricorso non può essere accolto.

13. Le spese processuali seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte respinge il ricorso; condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese di legittimità, liquidate in Euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 19 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza