Sentenza del 24/08/2018 n. 21058 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

XL Spa impugnava l'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2007, per Iva ed Ires, oltre sanzioni, emesso dall'Agenzia delle entrate a rettifica del reddito d'impresa, attesa l'indebita deduzione di costi non di competenza relativi alla cessione di un contratto di leasing, l'indebita detrazione di Iva per premio riconosciuto alla società Mumble Mumble Spa, nonchè per aver determinato la quota indeducibile per il terreno su cui insiste un fabbricato oggetto di leasing nel 20% anzichè nel 30%.

L'impugnazione, accolta dalla Commissione tributaria provinciale di Varese limitatamente alla ripresa per i premi su acquisti, era integralmente respinta dal giudice d'appello.

XL Spa ricorre per cassazione con cinque motivi; resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso. La contribuente deposita memoria ex art. 378 c.p.c., deducendo l'intervenuto giudicato esterno.

Motivi della decisione

1. Va disattesa, preliminarmente, l'eccezione di giudicato esterno formulata dal ricorrente con la memoria ex art. 378 c.p.c., attesa la mancanza della prova del passaggio in giudicato della sentenza invocata, prova che deve essere fornita non soltanto producendo l'atto, ma anche corredandolo della idonea certificazione ex art. 124 disp. att. c.p.c., dalla quale risulti che la pronuncia non è soggetta ad impugnazione, irrilevante, invece, l'attestazione di esecutività D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 67 bis (v. da ultimo Cass. n. 9746 del 18/04/2017; Cass. n. 28515 del 29/11/2017).

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, comma 3, art. 36, comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., comma 1, art. 111 Cost.: la società ricorrente prospetta, in particolare, che la sentenza impugnata, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio e riformare la sentenza di primo grado, si è limitata a rinviare per relationem ad altre pronunce della stessa Commissione regionale (le nn. 75/15/12 e 27/49/13) aventi la medesima fattispecie, senza operare un'autonoma valutazione critica del contenuto delle stesse.

2.1. Il secondo motivo denuncia violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 e art. 26, comma 2, per aver la CTR ritenuto indetraibile l'Iva per non inerenza dei costi all'attività d'impresa solo perchè sproporzionati.

2.2. Il terzo motivo denuncia, in relazione ai medesimi costi, violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, T.U.I.R., nonchè degli artt. 41 e 53 Cost., in violazione del principio di inerenza dei costi all'attività d'impresa, con una inammissibile ingerenza nelle scelte gestionali d'impresa.

2.3. Il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 108, comma 3, T.U.I.R., nonchè del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2 e L. n. 212 del 2000, art. 10, con riguardo alla ripresa a tassazione della deduzione, per quota annuale, del prezzo di cessione del contratto di leasing immobiliare, nonchè, con riguardo all'irrogazione della conseguente sanzione, per non averne escluso l'inapplicabilità per obbiettive condizioni di incertezza normativa.

2.4. Il quinto motivo denuncia omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti quanto alla peculiarità del rapporto con la società Mumble Mumble Srl, destinataria del premio.

3. Il primo motivo non è fondato.

3.1. La CTR, a sostegno della propria decisione, ha richiamato il precedente di cui alla propria sentenza n. 75/15/12 (nonchè, in parte, anche della sentenza n. 27/49/13).

Tale richiamo non ha un valore meramente "persuasivo" o rafforzativo del corredo motivazionale, posto che esso: si connette direttamente ai rilievi oggetto dell'impugnazione ("in merito al disconoscimento della detrazione Iva..." "I rilievi espressi nell'avviso di accertamento... sono stati già oggetto di decisione..."); della sentenza (la n. 75/15/12) "condivide il ragionamento e la conclusione" e, inoltre,"ambedue hanno confermato le riprese".

Ne deriva che il percorso motivazionale della sentenza impugnata (n. 5717/5/14) risulta formato anche (e per la parte centrale ed essenziale) dalle motivazioni delle citate sentenze della medesima Commissione regionale (e, in ispecie, da quella della n. 75/15/12).

Tale struttura della motivazione è, invero, apertamente resa legittima dalla norma di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., la quale prevede, al comma 1 novellato dalla L. n. 69 del 2009, che "la motivazione della sentenza di cui all'art. 132, comma 2, n. 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi".

La possibilità del "riferimento a precedenti conformi", così esplicitamente consentita, non deve intendersi limitata ai precedenti di legittimità, secondo un'istanza di tutela pervasiva della funzione nomofilattica, ma "si estende, nell'ambito di un più ampio disegno di riduzione dei tempi del processo civile, anche a quelli di merito del medesimo tribunale o della medesima corte di appello, ricercandosi palesemente per tale via il beneficio della utilizzazione di riflessioni e di schemi decisionali già compiuti per casi identici o caratterizzati dalla risoluzione di identiche questioni" (v. Cass. n. 17640 del 06/09/2016).

3.2. Occorre poi considerare che, nella vicenda concreta, il precedente invocato non è un mero precedente dell'Ufficio su una vicenda analoga o identica, per cui il giudizio viene risolto in

conformità ai principi di diritto già affermati, ma costituisce un precedente tra le medesime parti e sul medesimo oggetto, con una marginale differenza, per una annualità diversa.

Quanto all'elemento differenziale tra i due giudizi - nel primo viene in rilievo l'indeducibilità del premio per Euro 460.000,00, nel secondo l'indetraibilità dell'Iva relativa a tale costo per Euro 92.000,00 - la CTR non si è limitata a richiamare il precedente ma ha chiarito in termini espliciti, con una autonoma analisi critica, le ragioni per cui la statuizione era rilevante e dirimente per la decisione ("Il disconoscimento della rettifica del ricavo di vendita porta automaticamente al disconoscimento della rettifica Iva derivata...").

3.3. Tale evidenza, del resto, appartiene alla piena consapevolezza della ricorrente, che, infatti, ha esplicitamente formulato l'intero terzo motivo sull'affermata indeducibilità dei costi del premio, contestando le statuizioni contenute nella decisione n. 75/15/12 (pagg. 18 e 23 del ricorso), sia pure sull'evidente obbiettivo di contestare l'affermata indetraibilità dell'Iva.

Nell'illustrare le censure del quarto mezzo, inoltre, la contribuente ha riprodotto testualmente, e poi espressamente censurato, la motivazione della sentenza n. 75/15/12 richiamata per relationem.

Ne deriva, dunque, che, nella specie, il percorso argomentativo è idoneo a consentire alle parti di comprendere la fattispecie concreta, il processo deliberativo compiuto e la piena riconducibilità dei fatti esaminati al principio di diritto richiamato.

4. Il secondo e il terzo mezzo, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono infondati.

4.1. Va premesso, in primo luogo e quanto alla doglianza di cui al terzo motivo, che; in presenza (come nella specie) di un recepimento in sentenza che rende la motivazione del precedente parte integrante della decisione, è onere della parte impugnante fare oggetto di precisa analisi anche del corredo di argomentazioni che vi è inserito, alla stregua dei requisiti di specificità propri di ciascun modello di gravame.

Tale onere non è stato soddisfatto poichè la ricorrente ha sì censurato le conclusioni raggiunte nel precedente richiamato ma ne ha omesso la riproduzione, nonchè la specifica e puntuale analisi e censura.

4.2. A tale carenza compensa in parte l'Ufficio controricorrente che evidenzia che la sentenza n. 75/15/12 aveva escluso la deducibilità dei costi in quanto: le informazioni potevano essere desunte direttamente dalla XL analizzando la tipologia degli acquisti effettuati; senza il premio la Mumble Mumble, che aveva la stessa compagine sociale della XL, era destinata a fallire; non sussisteva alcuna giustificazione economica per l'assenza di incremento delle vendite; l'operazione generava una rilevante e inspiegabile perdita; nel calcolo della marginalità Full Cost ("tecnicamente corretto e che questa Commissione condivide e non contestato dalla società") nell'ipotesi della mancanza del cliente a fronte del venir meno di ricavi per Euro 402.204,00 ci sarebbe stata una diminuzione di costi di produzione per Euro 704.674,23.

4.3. Ne deriva che il giudizio espresso dal giudice d'appello sulla carenza di inerenza della citata componente negativa non è stato tanto o solo di tipo quantitativo ma ha avuto carattere concretamente qualitativo - in piena rispondenza ai principi della Corte (v. in particolare Cass. n. 450 del 11/01/2018; Cass. n. 3170 del 09/02/2018) - poichè ha posto in evidenza la sostanziale alterità della spesa, non correlata all'attività d'impresa ma a finalità ulteriori, di cui l'evidente antieconomicità (rilevata in termini obbiettivi) costituiva ulteriore e significativo indice rivelatore della mancanza di inerenza.

4.4. Correttamente, quindi, la CTR ha escluso la detraibilità anche dell'Iva attesa la suddetta negativa valutazione di inerenza.

5. Con riguardo al quarto motivo va sottolineato, in primo luogo, che correttamente la società ricorrente ha riprodotto e specificamente censurato la motivazione della decisione richiamata per relationem.

5.1. La doglianza è infondata.

5.2. In caso di cessione anticipata di un contratto di leasing, l'acquisto, proprio per la natura del rapporto ceduto, è caratterizzato da una doppia causa: da un lato viene in rilievo l'acquisizione del diritto di godimento del bene per il periodo di durata residua del rapporto di leasing (ossia, il diritto di utilizzare il bene); dall'altro, invece, ha ad oggetto l'opzione di acquisto della proprietà del bene alla scadenza naturale (ossia il diritto di riscatto).

Il prezzo costituisce, dunque, il corrispettivo di questa duplice componente e ciascuna delle parti che lo compongono fruisce di un diverso regime fiscale: la porzione che afferisce all'acquisizione del diritto di godimento si correla ai canoni futuri e, quindi, va ripartito con la tecnica dei risconti sulla residua durata del contratto; la porzione che afferisce, invece, all'opzione di acquisto si riferisce all'esercizio del diritto di riscatto (solo eventuale) e, quindi, potrà essere ammortizzata, unitamente al prezzo di riscatto, se e da quando verrà esercitato il suddetto diritto.

Ne deriva, in particolare, che questa seconda componente non è nè certa, nè riferibile agli esercizi di competenza anteriori al riscatto.

5.3. La determinazione delle singole componenti del prezzo non è espressamente disciplinata.

Il legislatore, invero, si è espressamente occupato della cessione del contratto di leasing solo con riguardo al versante del cedente: l'art. 88, u.c., T.U.I.R., infatti, prevede "In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva".

Inoltre, quanto al valore "normale", occorre riferirsi a quello determinabile ai sensi dell'art. 9, comma 3, T.U.I.R., ossia "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati" e, dunque, quando sono in questione immobili, assume rilievo, in linea di massima, il prezzo di mercato.

Le posizioni del cedente e del cessionario, peraltro, rappresentano i due lati della medesima vicenda: l'esistenza di una sopravvenienza attiva condiziona necessariamente l'esistenza e l'ammontare delle quote riferibili al cessionario.

Sotto un profilo strettamente economico, infatti, il corrispettivo della cessione in questione corrisponde al valore del bene detratto l'ammontare (attualizzato) dei canoni ancora dovuti e, in ipotesi, del prezzo di riscatto.

Ne deriva, quindi, che a fronte dell'incremento di imponibile (sopravvenienza attiva) per il cedente, il cessionario, per determinare se e quale sia la quota imputabile a ciascun esercizio, non potrà che fare riferimento alla differenza tra costo da lui sostenuto (i.e. prezzo della cessione) e sopravvenienza attiva tassabile, ossia al valore "normale" netto del bene.

5.4. La CTR, nel valutare la deducibilità delle quote in oggetto, non ha violato i criteri previsti dall'art. 108 T.U.I.R., ma, semplicemente, ha considerato - con accertamento in fatto in alcun modo censurato dalla contribuente - che il prezzo di cessione era notevolmente inferiore a quello normale, sicchè non avrebbe potuto essere dedotto anteriormente al riscatto (eventuale).

5.5. Nè, in ogni caso, il giudice d'appello ha dato preminenza, facendone diretta applicazione, alla "norma di comportamento n. 141/2000" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, che è stata richiamata solo in via argomentativa a ulteriore suffragio, tecnico, della validità del ragionamento ("in armonia con la norma di...").

5.6. Quanto, infine, alla richiesta di non applicazione delle sanzioni, la doglianza è inammissibile non essendo stata censurata l'esplicita - e riprodotta - statuizione formulata sul punto dalla CTR ("vanno confermate le sanzioni... le norme di comportamento emanate dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti debbono essere applicate, caso avverso non avrebbero motivo di esistere tenuto conto che il loro scopo è di impartire corrette disposizioni per la contabilizzazione di particolari e complessi accadimenti aziendali. Non sussiste, pertanto, alcuna valida motivazione per escludere le sanzioni connesse a tale ripresa").

6. Il quinto motivo è inammissibile.

6.1. In relazione al nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 8053 del 2014, Rv. 629831), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; la parte ricorrente è tenuta ad indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6 e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4 - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

6.2. Gli indicati parametri non sono stati rispettati posto che la ricorrente ha altresì omesso di riprodurre la decisione richiamata a precedente - la quale, come sopra evidenziato, costituisce la parte centrale ed essenziale della motivazione - restando privo di ogni riscontro l'asserito

omesso esame, ferma, peraltro, la carenza della censura rispetto agli ulteriori requisiti per difetto di autosufficienza del ricorso, omissivo di tutte le indicazioni necessarie (omessa riproduzione del come e del quando il fatto sia stato oggetto di discussione, nonchè degli elementi, anche documentali, richiamati).

7. Il ricorso va pertanto rigettato e le spese liquidate, come in dispositivo, per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate che liquida in complessivi Euro 10.200,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Così deciso in Roma, il 19 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza