Sentenza del 30/01/2018 n. 2225 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La XXXX s.p.a. impugnò un avviso d'accertamento, emesso nel 2004 in relazione al 2002, a seguito di controllo contabile, con cui fu rettificato il reddito d'impresa, rideterminando il valore della produzione e recuperando a tassazione Iva indebitamente detratta in ordine a costi relativi a prestazioni ricevute dalla società controllante XXXX spa, aventi ad oggetto attività intese a migliorare la propria gestione economica e finanziaria, nonchè a promuovere lo sviluppo di nuovi mercati.

In particolare, l'ufficio considerò i suddetti costi non inerenti, in quanto afferenti a prestazioni eseguite da dipendenti della società controllante per cui furono corrisposti emolumenti ritenuti eccessivi ed antieconomici, avendo applicato invece il valore normale delle stesse prestazioni a norma dell'art. 9 T.U.I.R..

Si costituì l'ufficio, resistendo al ricorso.

La Ctp di Bergamo accolse il ricorso ritenendo che i costi sostenuti dal contribuente rientrassero nell'ambito dei normali criteri discrezionali dell'impresa e che l'abbattimento d'imposta conseguito fosse stato compensato dai maggiori ricavi prodotti dalla società controllante.

L'Agenzia propose appello, accolto dalla Ctr, ritenendo che le prestazioni in questione furono remunerate in misura "al di fuori di ogni logica economica, concretizzando un ingiustificato trasferimento di averi dalla società capogruppo alla controllata".

La XXXX spa ha proposto ricorso per cassazione, affidato a undici motivi. Resiste l'Agenzia con controricorso, eccependo l'inammissibilità e l'infondatezza del ricorso; la società ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo è stata denunziata omessa o apparente motivazione non avendo la Ctr indicato le ragioni dell'antieconomicità dei costi disconosciuti, allegando invece generici riferimenti alla mancanza di logica economica.

Con il secondo motivo, è stato denunziato vizio di motivazione per relativa illogicità nella parte relativa all'ingiustificato arricchimento della società controllante, indicata dalla Ctr quale conseguenza dell'eccessività dei costi dedotti.

Con il terzo motivo, è stata dedotta l'insufficiente motivazione in ordine al punto decisivo afferente all'antieconomicità dei costi.

Con il quarto motivo, è stata denunziata violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora art. 109), artt. 76 e 9 T.U.I.R., D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e art. 40, nonchè D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 25, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 13, 14 e 54, non avendo la Ctr applicato correttamente le varie norme circa il valore stimato dei costi, desunti dal bilancio della controllante (senza riferimento, come per legge, alla media del costo praticato per la stessa tipologia di prestazioni), senza considerare l'utile societario, peraltro errando il conteggio dei giorni lavorativi effettivi.

Con il quinto motivo, è stata denunziata violazione o falsa applicazione dell'art. 75 (ora art. 109) e degli stessi di cui al precedente motivo, non avendo la Ctr fatto applicazione del valore "normale" dei costi.

Con il sesto motivo, è stata denunziata violazione o falsa applicazione dei medesimi articoli (di cui ai precedenti motivi), non avendo la Ctr considerato che la detrazione dei costi non aveva apportato alcuna utilità alla società controllante che, invece, aveva versato maggiori imposte seppure attraverso compensazione del debito d'imposta con il credito preesistente.

Con il settimo motivo, è stata dedotta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., avendo la Ctr omesso di pronunciare in conformità di quanto dedotto dall'appellante Agenzia circa il ricalcolo dei costi sulla base di 220 giorni lavorativi (e non di 365) e il computo del mark-up aggiuntivo (5,5,%).

Con l'ottavo motivo, è stata dedotta la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., lamentando che la Ctr aveva omesso di pronunciare sulla domanda formulata, in subordine, di ricalcolare il corrispettivo "normale" e i costi comunque deducibili.

Con il nono motivo, è stata denunziata la nullità della stessa sentenza, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa motivazione sulla suddetta subordinata domanda di rideterminazione dei costi non deducibili.

Con il decimo motivo, è stata denunziata la nullità della sentenza impugnata, per omessa motivazione in ordine al rigetto implicito della domanda di annullamento parziale dell'avviso d'accertamento relativo alla pretesa Iva, in quanto tale imposta era stata regolarmente pagata dalla ricorrente e versata dalla controllante.

Con l'undicesimo motivo, è stata denunziata violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 13, 14 e 54 - applicabili ratione temporis - per aver la Ctr ritenuto indetraibile l'iva sui costi asseritamente indeducibili perchè eccedenti il valore "normale", non avendo determinato la relativa base imponibile con il corrispettivo concordato dalle parti e soggiungendo che il criterio del valore "normale" era di carattere residuale, almeno sino alla modifica di cui alla direttiva europea del 24.7.06.

Sono stati formulati i quesiti di diritto e i momenti di sintesi.

Il ricorso è infondato.

Il primo motivo non può essere accolto in quanto la motivazione, sebbene sintetica, è chiara e plausibile nel riferirsi all'eccessività e all'antieconomicità dei costi poichè il personale della società controllata svolgeva lavoro impiegatizio ordinario; del resto, il carattere "altamente professionale" di tale attività risulta smentito, oltre che dalle mansioni "routinarie" indicate nell'avviso impugnato (inventario di magazzino; contabilizzazione di fatture; redazione del bilancio; tenuta dei libri contabili, compilazione del modello unico) anche dall'inferiore remunerazione percepita dal personale dipendente della società controllante (fatto non contestata dalla società ricorrente).

Il secondo motivo è infondato.

Al riguardo, se è vero che non vi è stato alcun trasferimento di denaro dalla società capogruppo alla controllata - atteso che si è verificato piuttosto il contrario - ciò è irrilevante poichè il fatto decisivo ai fini del giudizio, cioè l'antieconomicità dell'operazione in questione, non è stata contraddetta, sia in relazione allo svolgimento delle mansioni "routinarie", sia in ordine alla circostanza che i dipendenti della società controllata erano remunerati con somme inferiori rispetto al costo del lavoro oggetto di causa.

Il terzo motivo è infondato in quanto la Ctr ha motivato in maniera sufficiente in quanto il riferimento alle prestazioni lautamente pagate è il finale giudizio di valore in ordine all'antieconomicità - cioè alla sproporzione dei costi sostenuti e, dunque, all'inerenza - desumibile, come detto, dagli indici costituiti dalla tipologia di mansioni e dall'importo delle retribuzioni corrisposte ai dipendenti della società controllata.

Il quarto motivo è inammissibile, in quanto diretto al riesame del merito, circa i criteri di stima dei costi dedotti e disconosciuti dall'ufficio; al riguardo, la ricorrente avrebbe dovuto dedurre il vizio motivazionale, di cui dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo è comunque infondato in quanto la decisione della Ctr non ha violato le norme richiamate, avendo essa ritenuto i costi in questione eccessivi, e dunque non normali, attraverso la comparazione con l'importo dei costi per le stesse prestazioni remunerate dalla società controllante.

Il quinto motivo è parimenti inammissibile, poichè tendente al riesame del merito; al riguardo, la ricorrente ha lamentato l'omessa verifica dell'asserito abnorme scostamento dei costi contabilizzati dal corrispettivo determinato alla stregua del valore "normale", facendo dunque riferimento ad un giudizio ipotetico scrutinabile dal giudice di merito.

Il motivo è comunque infondato non sussistendo il vizio dedotto dalla ricorrente, avendo la Ctr accertato lo scostamento tra i costi sostenuti dalla società controllante e quelli, invece, relativi alle remunerazioni corrisposte ai dipendenti della stessa controllante.

Il sesto motivo è infondato, in quanto la Ctr ha ravvisato l'antieconomicità dei costi perchè non inerenti, a nulla rilevando che i costi sostenuti avessero determinato un maggior versamento d'imposte.

Il settimo e ottavo motivo - da esaminare congiuntamente perchè tra loro connessi - sono infondati, in quanto non sussiste alcuna omessa pronuncia in ordine al ricalcolo dei giorni impiegati per le prestazioni lavorative rese alla società controllante, cioè alla rideterminazione dei costi deducibili, come si evince dall'avviso d'accertamento.

Il nono motivo è del pari destituito di fondamento, alla stregua dei due precedenti, con riferimento alla questione del ricalcolo percentuale che l'ufficio avrebbe dovuto riconoscere sul lavoro prestato da un consulente esterno alla società controllante.

Il decimo motivo non ha pregio poichè non è ravvisabile un'omessa motivazione della Ctr circa l'indetraibilità dell'Iva, considerando che quest'ultima è un'automatica conseguenza dell'indeducibilità dei costi in questione.

Infine, l'undicesimo motivo è infondato.

Al riguardo, occorre richiamare l'orientamento costante della Corte a tenore del quale, in tema di Iva, in base alla disciplina dettata del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 2, nonchè dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, ai fini della detrazione o del rimborso dell'imposta assolta sulle operazioni passive (come gli acquisti di beni) non è sufficiente il rivestimento formale della qualità di imprenditore, dovendosi verificare in concreto l'inerenza e la strumentalità del bene o del servizio acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata (Cass., n. 25777/14; n. 16697/13; ord. n. 17783/17).

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condannando la parte ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida nella somma di Euro 5200,00 per compensi, oltre le spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza