Sentenza del 05/10/2018 n. 24413 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con le sentenze nn. 197, 198 e 199/39/2013 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. staccata di Latina (in seguito, CTR), venivano accolti gli appelli proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE, contro le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone (in seguito, CTP) nn. 156, 157, 158 e 40/02/2010, la seconda e la quarta previa riunione, a loro volta aventi ad oggetto altrettanti avvisi di accertamento relativi a IVA, IRPES, IRAP e sanzioni per l'anno di imposta 2004, emessi nei confronti della GRUPPO Z. COSTRUZIONI S.R.L. (in seguito, la contribuente), con cui erano stati recuperati a tassazione, ai fini delle imposte dirette, ammortamenti non deducibili, crediti IVA non riconosciuti, e irrogate sanzioni.

2. Venivano quindi riformate la sentenze di primo grado, e confermati gli accertamenti dell'Agenzia. Quanto alla ripresa ai fini delle imposte dirette, secondo la CTR il contratto stipulato in data 15.5.1999 tra la società Edizioni c. s.r.l., ora incorporata dalla contribuente, e la società E. Cooperativa editoriale S.r.l., in forza del quale le aveva affidato la gestione della testata giornalistica "La Provincia", e i successivi contratti, a parziale modifica del primo, stipulati in data 12.7.2000, 4.10.2000, 15.11.2000, 28.11.2000 e 5.12.2005, avevano avuto in realtà il fine di creare costi che la società aveva subito portato in ammortamento. L'Agenzia traeva conferma della ricostruzione da una evidente anti-economicità dell'operazione economica posta in essere dalla contribuente, e procedeva al disconoscimento della rilevanza fiscale dei contributi erogati alla Cooperativa. Inoltre, l'Agenzia contestava la deducibilità dell'ammortamento anche sotto il profilo della violazione dell'art. 108 T.U.I.R., per aver la contribuente immediatamente portato in ammortamento i costi in assenza di ricavi conseguiti dall'affidataria. Veniva inoltre rettificato il valore della produzione lorda ai fini IRAP.

3. Quanto alla ripresa ai fini IVA, dal momento che i trasferimenti di denaro dalle Edizioni C. s.r.l. alla affidataria E. Cooperativa Editoriale s.r.l. non avrebbero avuto la natura di corrispettivo contrattuale, in assenza di reale controprestazione sinallagmatica, essi andavano considerati finanziamenti a fondo perduto per consentire alla Cooperativa l'esercizio dell'attività editoriale. Trattandosi di semplici cessioni di denaro D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 2, comma 3, i trasferimenti non potevano essere assoggettati ad IVA. Conseguentemente, l'IVA relativa alle fatture emesse dalla Cooperativa era stata indebitamente detratta.

La CTR in motivazione si richiamava tra l'altro a precedente reso inter partes in cui venivano rinvenuti gli estremi dell'abuso del diritto.

4. Avverso ciascuna delle sentenze della CTR propone ricorso la contribuente affidato a quattro motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso. In ciascuno dei processi entrambe le parti

depositano memoria.

Motivi della decisione

5. Preliminarmente va parzialmente accolta l'istanza di riunione formulata in ricorso, essendo ex art. 274 c.p.c., oggettivamente e soggettivamente connesse le cause iscritte agli RGNN. indicati in epigrafe, aventi ad oggetto altrettante sentenze della CTR depositate l'11 aprile 2013, vertente sulla ripresa a tassazione ai fini delle II.DD. ed IVA e le conseguenti sanzioni in relazione all'anno di imposta 2004. Non trova accoglimento l'istanza di riunione di altre impugnazioni proposte dalla contribuente contro diverse sentenze depositate dalla CTR in data 22.12.2010, trattandosi di fattispecie non identiche. Differiscono non solo l'anno di imposta oggetto della ripresa e, come si evince in particolare dalla lettura del primo motivo anche, in parte, gli elementi di fatto, come ad esempio la deduzione di antieconomicità dell'operazione contestata solo per alcuni anni di imposta, diversi dal 2004. Sono diversi anche i difensori e in parte le difese contenute nei ricorsi e nei controricorsi, elementi tutti che rendono non opportuna la riunione.

6. Va poi dato atto del fatto che, con sentenza n. 132/2015 la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, comma 4, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Corte di cassazione con ordinanza del 5.11.2013 e invocata dalla contribuente ai fini della decisione della presente fattispecie.

7. Con il primo motivo dei ricorsi, si censura la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione all'art. 53 Cost., D.P.R. n. 600 del 1972, art. 39 e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 108, comma 4, per aver la CTR ravvisato nella fattispecie gli estremi dell'abuso del diritto.

Con il secondo motivo di ciascun ricorso, si deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, per aver la CTR erroneamente sussunto la fattispecie nei comportamenti elusivi descritti dalla previsione normativa da ultimo richiamata.

8. I motivi, strettamente connessi e, per tale ragione, da trattarsi congiuntamente, sono infondati, nei termini che seguono.

La contribuente contesta la sussunzione della fattispecie concreta in quella dell'abuso del diritto, innanzitutto in quanto sussisterebbero, a differenza di quanto argomentato dalla CTR, oggettive ragioni economicamente apprezzabili, a giustificazione del trasferimento delle somme di denaro alla società E. Cooperativa editoriale S.r.l.; in secondo luogo, per due degli anni di imposta oggetto di accertamento (1999-2000), nonostante l'operazione contestata, la contribuente avrebbe comunque chiuso l'esercizio in perdita e non avrebbe comunque pagato imposte; in terzo luogo, non avrebbe comunque potuto trovare applicazione nel caso di specie il D.P.R. n. 917 del 1976, art. 108, comma 4, relativo alle spese sostenute dalle imprese di nuova costituzione; in quarto luogo, sulla base di prospetti numerici contenuti in ricorso, vi sarebbe la dimostrazione dell'antieconomicità dell'operazione.

9. La Corte osserva che l'accertamento in fatto operato dalla CTR non si risolve in una adesione apodittica alla ripresa dell'Agenzia, ma è motivata dal fatto che le erogazioni in denaro

conseguenti ai contratti hanno costituito un vero e proprio finanziamento a fondo perduto erogato dalla contribuente in favore della E. Cooperativa Editoriale s.r.l., avente finalità non di sviluppo della testata quotidiano "la Provincia", ma il mantenimento in vita del giornale stesso, fornendo le risorse finanziarie ordinarie e straordinarie necessarie, e ciò risulta evidenziato dalla successione di contratti ed accordi intervenuti tra le parti, i quali aumentano l'ammontare del finanziamento di volta in volta per assicurarne il mantenimento in vita.

L'accertamento in fatto non può essere utilmente rivalutato in sede di legittimità, a fronte di una motivazione congrua e, quanto all'antieconomicità dell'operazione, fermo restando che rilevano solo i risultati economici dell'anno di imposta oggetto degli accertamenti impugnati con i ricorsi riuniti, non è nemmeno chiaro se i prospetti numerici contenuti in ricorso siano stati prodotti nei precedenti gradi di giudizio e sottoposti al vaglio del merito. Nè è esclusa l'applicabilità dell'art. 108, comma 4 T.U.I.R., in riferimento alle imprese di nuova costituzione come ritiene il contribuente per il solo fatto che il contenzioso si estende fino a risalire all'anno 1999, dal momento che il primo contratto del 1999 risulta modificato nell'arco di pochi mesi, per quattro volte nel 2000, ed è in forza di tali contratti che vengono erogati i finanziamenti oggetto della ripresa anche nei successivi anni di imposta, incluso quello oggetto degli accertamenti impugnati.

10. Sulla base di tale accertamento, i giudici d'appello traggono la conclusione, logica e adeguatamente motivata, secondo cui i contratti stipulati tra la Edizioni c. s.r.l., ora incorporata dalla contribuente, e la società E. Cooperativa editoriale S.r.l., in particolare quelli in data 12.7.2000, 4.10.2000, 15.11.2000 e 28.11.2000, hanno avuto lo scopo di creare dei costi che la Edizioni ciociare s.r.l. poteva ammortizzare subito ed incondizionatamente, in deroga alla previsione dell'art. 108, comma 4 T.U.I.R., secondo il quale i finanziamenti possono essere ammortizzati sono nell'esercizio in cui vengono in esistenza i primi ricavi. Alla conclusione secondo cui si sarebbe trattato di finanziamenti a fondo perduto, la CTR giunge anche in forza di una valutazione di tipo economico, anch'esso accertamento di merito non sindacabile in sede di legittimità, secondo cui non vi sarebbe stata alcuna proporzione o logica di impresa nell'importo dei canoni oggetto dei contratti rispetto all'interesse patrimonialmente valutabile dell'affidataria, al punto da risultare insussistente una reale controprestazione sinallagmatica.

11. La Corte osserva nondimeno che, in presenza di tale successione di accertamenti in fatto, non può essere condivisa la qualificazione giuridica della fattispecie in termini di abuso del diritto, se in tal modo dev'essere inteso il duplice richiamo "alla sentenza (della CTR) n. 644/40/10 depositata il 22.12.2010 riferita all'anno 2003 cui si rimanda" e alle argomentazioni sviluppate "anche riportandosi alle motivazioni della indicata sentenza"; siffatta qualificazione non è esplicitata dalla CTR, ma i richiami sono così intesi da entrambe le parti nei loro rispettivi ricorsi e controricorsi.

I richiami devono essere dunque parzialmente emendati per maggiore chiarezza in termini di correzione della motivazione ex art. 384 c.p.c., u.c., in parte qua, dal momento che l'abuso del diritto non può trovare applicazione in caso di evasione, quale è quello di specie. Infatti, se è vero che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi non armonizzati viene rinvenuto da questa Corte negli stessi principi

costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano (Cass. 19 febbraio 2014 n. 3938), ciò postula che il contribuente abbia tratto indebiti vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Cass. 7 novembre 2012 n.19234; Cass. Sez. Un. 23 dicembre 2008 n. 30055).

12. In altri termini, nel pure cangiante e sfaccettato complesso di operazioni riconducibili al principio generale antielusivo, un punto fermo è dato dal fatto che le operazioni economiche poste in essere, per essere tali, devono essere reali e volute. Al contrario, nel caso di specie, l'accertamento della CTR è nel senso che non si è aggirato un presupposto attraverso l'autonomia negoziale, ma si è nascosto un presupposto già verificatosi dal momento che la contribuente non avrebbe potuto portare in immediata detrazione nel periodo di imposta i costi corrispondenti ai finanziamenti erogati e, dunque, vi sono gli estremi dell'evasione fiscale. Condivisi da questa Corte gli esiti decisionali della CTR in quanto conformi a diritto, e sorretti da accertamenti in fatto immuni dai vizi logici censurati in questa sede, la motivazione dev'essere così corretta ex art. 384 c.p.c., u.c., attraverso il parziale emendamento del richiamo alla precedente giurisprudenza della CTR in punto di qualificazione della fattispecie, con l'enunciazione del seguente principio di diritto: "quando le operazioni poste in essere attraverso l'esercizio dell'autonomia negoziale non sono reali e volute, non si aggira un presupposto, ma si nasconde un presupposto già verificatosi e, in tal caso, non trova applicazione il divieto di abuso del diritto che si traduce in un principio generale antielusivo, ricadendo la fattispecie direttamente nell'evasione".

13. Con il terzo motivo dei ricorsi, si deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per nullità della sentenza e del procedimento in relazione all'art. 112 c.p.c., per non aver la CTR motivato in ordine alla questione della legittimità della detrazione dell'IVA operata dalla società sulle somme trasferite alla società E. Cooperativa editoriale S.r.l..

Con il quarto motivo di ciascun ricorso, esplicitamente articolato in via subordinata al terzo, si deduce la violazione di legge del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 2 e 19, ove dalla motivazione della sentenza impugnata fosse intesa l'implicita affermazione che i finanziamenti contestati, ricondotti alla fattispecie dell'abuso del diritto, costituissero non cessione di beni ma cessione di somme di denaro o crediti.

14. I motivi, strettamente connessi nella loro formulazione e, dunque, da trattarsi congiuntamente, sono infondati. Innanzitutto la CTR, confermando l'avviso di accertamento, ha fatto propria anche la ripresa dell'Agenzia in punto IVA "in quanto qualificabili come semplici cessioni di denaro di cui del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, ovvero riteneva che si trattasse di contributi finalizzati genericamente alla copertura dei costi di esercizio dell'affidataria, con la conseguenza che l'IVA erroneamente addebitata nelle fatture era indetraibile". L'adesione alla motivazione non è apodittica, nè poggia solamente sul richiamo della sentenza della CTR n. 644/40/2010 resa inter partes che esplicitamente si pronuncia anche sull'IVA, ma è motivata attraverso la ricostruzione del complesso dell'operazione evasiva e, poi, giunge alla logica conclusione dell'accoglimento degli appelli.

15. Non coglie nel segno neppure il suggestivo argomento che lamenta il mancato rispetto del principio di neutralità dell'imposta nel caso concreto e, di conseguenza, l'indebita ripresa ad imposta in applicazione del principio di abuso del diritto.

Infatti, per le ragioni sopra viste in dipendenza dei primi due mezzi di impugnazione, nel caso specifico non vi è spazio per l'applicazione dell'abuso del diritto vertendosi in fattispecie di evasione. Inoltre, in disparte da ciò, in linea generale non può il contribuente utilmente invocare da sola la neutralità dell'applicazione dell'IVA al trasferimento di denaro dipendente dal singolo contratto ("da un lato ha versato l'IVA sulle somme corrisposte alla società Effe Cooperativa Editoriale srl e dall'altro ha poi provveduto alla relativa detrazione della imposta stessa"), per dimostrare che l'operazione non può essere oggetto di ripresa a tassazione. A ben vedere, il postulato per l'operatività del principio di perfetta neutralità dell'imposizione fiscale è che le operazioni siano "in linea di principio, di per sè, soggette all'IVA" come affermato dalla giurisprudenza della CgUE (Halifax, C-255/02, 21 febbraio 2006, p. 78) e la CTR, all'esito di un ragionamento immune da vizi logici censurabili in questa sede, come sopra visto, ha correttamente ricondotto l'operazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. a), come fuori campo IVA.

16. Ciò trova conferma logica in ulteriori passaggi della motivazione della CTR, in cui viene accertato che il vantaggio fiscale conseguito riguardava il complesso dell'imposizione, comprensiva delle imposte dirette ed Irap. Inoltre, va anche considerato che l'indebita detrazione è andata ad abbattere il debito Iva in capo alla società che di quella detrazione ha indebitamente fruito.

17. Quanto poi specificamente alle sanzioni, la Corte osserva che la stessa contribuente fa derivare solo dalle contestazioni sul merito argomenti per censurare la sentenza della CTR n. 199/39/2013, come si legge a pag. 20 del ricorso RGN. 27483/13 in dipendenza del primo motivo "ne consegue che non appare neppure legittimamente irrogabile la relativa sanzione (oggetto della sentenza n. 199/39/2013 emessa dalla medesima CTR impugnata con il presente ricorso)". Pertanto, all'infondatezza della prospettazione difensiva sul merito, segue anche il rigetto delle doglianze circa le sanzioni.

18. In conclusione, i ricorsi riuniti devono essere rigettati, ma le spese di lite trovano giusti motivi di compensazione in ragione della complessità della fattispecie.

19. In presenza di reiezione integrale dei gravami, la Corte dà atto che, ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 (legge di stabilità 2013 D.P.R. n. 115 del 2002, comma 1-quater, testo unico spese di giustizia), per effetto del presente provvedimento, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1-bis del T.U..

P.Q.M.

La Corte:

riunisce al ricorso RGN. 27479/2013, quello iscritto all'RGN. 27483/2013 e quello all'RGN. 27485/2013;

rigetta i ricorsi riuniti;

compensa le spese di lite.

La Corte dà atto che, ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 (legge di stabilità 2013 D.P.R. n. 115 del 2002, comma 1-quater, Testo Unico spese di giustizia), per effetto del presente provvedimento, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1-bis del T.U..

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza