Sentenza del 09/11/2018 n. 28661 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 48/02/11 del 24/02/2011, la CTR del Piemonte accoglieva l'impugnazione proposta dalla Terreal Italia s.r.l. avverso la sentenza n. 31/06/09 della CTP di Alessandria, che aveva accolto solo parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente avverso quattro atti di accertamento, concernenti IRES, IRAP e IVA, ed imposizione sanzioni relativi agli anni d'imposta 2004 e 2005.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) venivano contestati alla società contribuente: 1) la indebita deduzione di interessi passivi relativamente ad un mutuo, concesso dalla controllante francese Terreal France s.a., ad un tasso eccedente rispetto a quello applicato in normali condizioni di mercato; 2) la indebita deduzione di costi relativi a spese di natura pluriennale; 3) la sussistenza di maggiori ricavi in base a differenze inventariali di magazzino; 4) l'indebita detrazione IVA sui premi di fine anno; b) la CTP accoglieva parzialmente il ricorso della Terreal Italia s.r.l. con riferimento alle riprese di cui sub 1) e 2), rigettandolo per il resto; c) la Terreal Italia s.r.l. appellava la sentenza della CTP e l'Agenzia delle entrate proponeva a sua volta appello incidentale.

1.2. La CTR motivava l'accoglimento dell'appello principale evidenziando che: a) con riferimento alla ripresa di cui sub 1), la Terreal France s.a. aveva partecipato attivamente alla stipulazione di un contratto di finanziamento che prevedeva la concessione di facilitazioni di credito per Euro 390.000.000,00, concedendo varie garanzie. Tale società non poteva pertanto considerarsi un mero intermediario tra i due reali contraenti, individuati dall'Ufficio nella società lussemburghese Clay Tiles Financing s.a.r.l. e nella Terreal France s.a., sicchè il mercato di riferimento al fine della determinazione del valore normale del saggio degli interessi coincideva con quello francese e non con quello lussemburghese; b) in ogni caso doveva tenersi conto che i tassi di interesse per le operazioni di leveraged byout sono molto maggiori di quelli di mutuo e che non sussisteva l'intento elusivo, posto che la Clay Tiles pagava anch'essa degli interessi bancari e che in Lussemburgo gli interessi passivi vengono tassati; c) con riferimento alla ripresa sub 2), i costi di realizzazione del fosso e della strada all'interno di una cava non andavano ricompresi tra i costi di manutenzione straordinaria, ma erano classificabili, in relazione all'attività estrattiva praticata, come costi di esercizio, sicchè erano interamente deducibili; d) con riferimento alla ripresa sub 3), si evidenziava che i controlli a campione effettuati dalla contribuente non erano in grado di giustificare la presunzione prevista dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, art. 1 e, del resto, l'Ufficio non aveva tenuto conto delle compensazioni favorevoli

alla Terreal Italia s.r.l. e nessuna norma prevedeva che le compensazioni dovevano avere luogo ogni trenta giorni, essendo annuale il termine per la redazione dell'inventario; e) con riferimento alla ripresa sub 4), dovevano ritenersi corrette le deduzioni della società contribuente che qualificava come sconti alla clientela, contrattualmente previsti, i cd. premi.

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a sette motivi.

3. La Terreal Italia s.r.l. resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, con riferimento alla ripresa sub 1), insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziando la mancanza, nella motivazione della CTR, di qualsivoglia presa di posizione o confutazione degli argomenti dell'Ufficio circa l'individuazione del mercato di riferimento, con specifico riferimento alla nazionalità della società da cui provengono i soldi messi a disposizione per il finanziamento;

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, sempre con riferimento alla ripresa sub 1), insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziandosi che la CTR non ha indicato sulla base di quali elementi ha ritenuto che l'operazione di finanziamento integrasse una fattispecie di leveraged byout e quali siano i parametri di riferimento.

3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, sempre con riferimento alla ripresa sub 1), insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziandosi che l'affermazione della CTR di insussistenza dell'intento elusivo non sarebbe sufficientemente argomentata, in quanto non si sarebbero prese in considerazione le osservazioni in proposito dell'appellante incidentale e, in ogni caso, sarebbe fondata su argomenti in conferenti.

4. Il tre motivi possono essere congiuntamente esaminati riguardando censure motivazionali inerenti alla prima ripresa, relativa alla concessione di un finanziamento dalla società controllante Terreal France s.a. alla società controllata Terreal Italia s.r.l..

4.2. Il primo motivo è fondato.

4.3. La CTR motiva, in adesione a quanto sostenuto dalla CTP, essenzialmente sulla circostanza che la Terreal Italia s.r.l. ha stipulato un contratto di finanziamento con la Terreal France s.a.; quest'ultima, al fine di reperire le risorse finanziarie, è stata parte attiva nella stipulazione di un contratto (XXXXX) per avere accesso a finanziamenti agevolati, rilasciando a tal fine ampie garanzie. Viene, pertanto, esclusa la natura di semplice conduit della Terreal France s.a. (cioè di tramite tra la Terreal Italia s.r.l. e la Clay Tiles Financing s.a.r.l.) e si conclude che il mercato di riferimento al quale rapportare il valore normale di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 7, è individuabile in quello francese.

4.4. Tuttavia la motivazione della CTR è insufficiente, perchè non si confronta con la circostanza, allegata dall'Ufficio e decisiva ai fini dell'individuazione del mercato di riferimento, che il prestito concesso dalla Terreal France s.a. alla Terreal Italia s.r.l. è stato effettuato con denaro proveniente in realtà dalla Clay Tiles Financing s.r.l., società che opera in (XXXXX), non già con risorse proprie della Terreal France s.a..

4.5. L'accoglimento del motivo implica la cassazione con rinvio della sentenza impugnata in parte qua, mentre gli ulteriori due motivi - involgenti del resto rilievi del tutto secondari e marginali rispetto alla motivazione principale e non costituendo, pertanto, autonoma ratio decidendi - restano assorbiti.

5. Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione alla ripresa sub 2), l'omessa o insufficiente motivazione (anche sub specie di motivazione apparente) su un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziandosi che la CTR, nel qualificare come costi di esercizio correttamente contabilizzati nel 2004, le spese relative alla realizzazione di strade interne ad una cava, che verranno poi demolite quando gli scavi dirigono in altro luogo, trascura di prendere in considerazione la realizzazione di un fosso per l'acqua piovana e, in ogni caso, omette di precisare perchè i lavori non abbiano apportato un miglioramento a tutto l'impianto produttivo e sulla scorta di quali elementi si ritenga che la strada sarebbe stata demolita in breve tempo.

6. Il motivo è inammissibile.

6.1. La CTR ha ampiamente e logicamente motivato la natura di spese ordinarie e non di manutenzione straordinaria, secondo quanto previsto dal principio contabile n. 16, con riferimento ad una consulenza tecnica di parte acquisita agli atti di causa, che ha ritenuto affidabile.

6.2. Si tratta di un giudizio di merito che, in quanto logicamente motivato con riferimento alle risultanze acquisite agli atti di causa (il mancato riferimento al fosso per l'acqua piovana non inficia, infatti, la congruità della motivazione della CTR, che ha fatto riferimento all'opera più rilevante), non può essere messo in discussione in sede di legittimità.

7. Con il quinto motivo di ricorso, riguardante la ripresa sub 3), l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 4, artt. 2729 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che, ove le merci acquistate dal contribuente non si rinvengano nei luoghi ove questi svolge la propria attività, se ne presume la cessione non contabilizzata, senza che occorra anche la dimostrazione dell'esistenza di una contabilità parallela.

8. Il motivo è fondato.

8.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte "in tema di accertamento delle imposte sul reddito, in caso di "differenze inventariali", ovvero differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico, operano le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione di imposta, di cui al D.P.R. 10 novembre

1997, n. 441, art. 44, annoverabili tra le presunzioni legali cosiddette "miste", che consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti a fini antielusivi, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, il quale sarà tenuto a provare, con le modalità tassativamente indicate dal D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2, che la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino è frutto dell'impiego produttivo dei beni e non di cessioni o acquisizioni non contabilizzate" (Cass. n. 10915 del 27/05/2015; Cass. n. 18645 del 23/09/2016; si veda, altresì, Cass. n. 1976 del 04/02/2015).

8.2. La CTR non si è attenuta ai superiori principi di diritto in quanto, a fronte della presunzione legale, ha ritenuto che l'Ufficio dovesse fornire la prova dell'esistenza di una contabilità in nero e, comunque, dell'ammanco. Inoltre, la motivazione si sofferma sulle concrete modalità in cui sono stati determinati gli ammanchi, senza tenere conto del fatto che, in ogni caso, a fronte dell'accertamento della mancanza di merci rispetto a quelle registrate (mancanza in ogni caso ritenuta sussistente dallo stesso giudice di merito), spetta alla società contribuente fornire la prova, nei limiti di quanto previsto del D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2, che la contrazione della consistenza del magazzino non sia frutto di cessioni non contabilizzate.

8.3. La sentenza della CTR va, dunque, cassata in parte qua e rinviata per nuovo esame alla CTR del Piemonte, tenuta ad applicare il superiore principio di diritto.

9. Con il sesto motivo di ricorso si deduce, sempre con riferimento alla ripresa sub 3), insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziandosi che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che le differenze inventariali sarebbero state rilevate in maniera non corretta.

10. Il motivo resta assorbito dall'accoglimento del precedente.

11. Con il settimo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla ripresa sub 4), contesta insufficiente motivazione sul fatto controverso e decisivo del giudizio rappresentato dalla qualificazione come dazioni in denaro dei premi erogati dalla società contribuente ai clienti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

11.1. In buona sostanza, la ricorrente si duole del fatto che la CTR non avrebbe illustrato da quali elementi di fatto e da quali risultanze probatorie traesse spunto il convincimento circa la legittimità della detrazione dell'IVA.

12. Il motivo è inammissibile.

12.1. Sotto la forma del vizio di motivazione, la censura investe, in realtà, una violazione o falsa applicazione di legge, derivante dalla corretta qualificazione delle somme erogate dalla Terreal Italia s.r.l. ai clienti e, quindi, della legittimità della detrazione IVA ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, comma 2. Il motivo avrebbe, dunque, dovuto essere proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

13. In conclusione, il ricorso va accolto con riferimento al primo e al quinto motivo, assorbiti il secondo, il terzo ed il sesto e rigettati gli altri; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai

motivi accolti e rinviata alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, per nuovo esame e perché provveda sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il quinto motivo di ricorso, assorbiti il secondo, il terzo ed il sesto e rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, e, a seguito di riconvocazione, il 20 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza