Sentenza del 09/11/2018 n. 28672 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

API - Anonima Petroli Italiana Spa impugnava l'avviso di rettifica per Iva per il 1997 emesso dall'Agenzia delle entrate per costi non inerenti.

L'Ufficio contestava gli ammortamenti anticipati dei macchinari utilizzati per la raffinazione del greggio, ritenuti derivanti da ragioni di convenienza fiscale e non da una maggiore obsolescenza, nonchè la quota di costi connessi ai compensi di lavorazione a favore della collegata Api Raffineria ed eccedenti quanto desumibile contratto di lavorazione e in particolare: la quota di ammortamento studi di processo e progettazione per la costruzione di una centrale elettrica all'interno dello stabilimento dell'Api Raffineria; oneri diversi di gestione; imposte indeducibili; interessi su indebitamento in conto lavorazione; in dipendenza delle suddette voci era ridotta la determinazione del cd. equo margine di profitto. Il recupero Iva, infine, riguardava anche le spese per l'uso dell'elicottero aziendale.

L'impugnazione, accolta dal giudice di primo grado, era respinta dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

La contribuente ricorre per cassazione con diciannove motivi; l'Agenzia delle Entrate deposita mero atto di costituzione.

Con memoria depositata il 21 novembre 2016, API deposita sentenza di revocazione, passata in giudicato, a sè favorevole con riguardo alla ripresa per l'ammortamento anticipato degli impianti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 2909 c.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, artt. 324 e 100 c.p.c..

1.1. Il secondo motivo denuncia nuovamente la violazione dell'art. 2909 c.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, artt. 324 e 100 c.p.c..

1.2. Il terzo motivo denuncia, in relazione al medesimo profilo, violazione dell'art. 112 c.p.c., per ultrapetizione.

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati: la contribuente lamenta che la CTR non abbia tenuto conto del giudicato interno con riguardo, da un lato, all'autonoma ratio, costituita dall'illegittimità dell'avviso di rettifica in quanto basato sulla meccanica trasposizione ai fini Iva dei rilievi in materia di imposte dirette, non impugnata in sede d'appello dall'Ufficio - derivandone l'inammissibilità del gravame - e, dall'altro, dall'omessa impugnazione della sentenza di primo grado per le altre componenti del costo di lavorazione (in ispecie, quelle diverse dall'ammortamento anticipato e all'equo margine di profitto), non oggetto di specifica menzione nell'atto di gravame, così decidendo la CTR in ultrapetizione.

2.1. Va rilevato, in primo luogo, che, contrariamente a quanto ritiene la ricorrente, l'affermazione della CTP non costituisce una autonoma ratio ma è l'argomentazione giuridica su cui si innesta il fondamento - l'affermata inerenza dei costi - della decisione di primo grado.

Ne deriva che l'Agenzia delle entrate, nel ribadire le motivazioni di merito della ripresa fiscale, ha ritualmente contrapposto alla statuizione di primo grado l'espressa affermazione che tutte le riprese riguardavano costi non inerenti.

Giova rilevare, del resto, che l'onere di impugnazione specifica è assolto anche solo con la riproposizione delle originarie ragioni, potendosi ricavare la critica alle argomentazioni del giudice di primo grado, anche per implicito, dall'atto di impugnazione nel suo complesso (v. Cass. n. 9083 del 07/04/2018; Cass. n. 9937 del 20/04/2018; Cass. n. 11061 del 11/05/2018).

Quanto all'asserita mancata contestazione sugli altri costi di lavorazione, va rilevato che l'atto di gravame, riprodotto dalla contribuente (v. pag. 23-24), esplicitamente richiama le tipologie di costi ritenuti non inerenti che sono ancorati al cd. equo margine di profitto, tant'è che proprio in relazione alla ripresa (per la varietà di costi non inerenti) si rileva che quest'ultimo "ha necessariamente subito una variazione dovuta alla rideterminazione dei costi che hanno concorso a determinarne la base di calcolo ma non è contestato di per sè. Tra i costi non inerenti rinveniamo ammortamenti anticipati, quote di ammortamento per studi di processo e progettazione, oneri diversi di gestione, imposte indeducibili, costi non documentati... ritenuti estranei al processo produttivo".

Escluse, dunque, la formazione del giudicato interno e il dedotto vizio di ultrapetizione.

3. Il quarto motivo denuncia violazione dell'art. 2909 c.c., per non aver la CTR tenuto conto del giudicato esterno in relazione a precedenti annualità.

3.1. Il motivo è inammissibile per carenza di decisività.

3.2. La CTR non si è soffermata ad esaminare il giudicato formatosi in relazione alle sentenze della CTR n. 270/01/03 (per Iva anno d'imposta 2004), n. 78/16/04 (per Iva anno d'imposta 1995), n. 360/53/00 (per Iva anno d'imposta 1993) sul presupposto che il giudicato relativo a decisioni che abbiano statuito in violazione della disciplina unionale in materia di Iva non svolgono effetti al di là del giudizio in cui sono espresse.

Si tratta, invero, di affermazione conforme agli orientamenti della Suprema Corte e della Corte di Giustizia (in materia di Iva v. sentenza 3 settembre 2009, in C-2/08, Fallimento Olimpiclub; in

precedenza, in materia di aiuti di Stato, Corte di Giustizia 18 luglio 2007, in C-255/02, Lucchini), secondo la quale è possibile rimettere in discussione il principio dell'autorità di cosa giudicata, ove si faccia questione, in un altro e diverso procedimento, non ancora definitivo, della corretta applicazione del diritto comunitario.

Viene in rilievo, dunque, l'applicazione nell'ordinamento interno del principio di supremazia della disciplina comunitaria nelle materia unionali, impostazione, questa, che ha trovato recentissima conferma da parte della Corte con la sentenza n. 9710 del 19 aprile 2018, secondo cui "Nel processo tributario, il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche, deve essere riconosciuto nei casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, salvo che, in materia di Iva, ciò comporti l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività".

Quanto ai dedotti profili di costituzionalità, va rilevato che la supremazia della Corte di giustizia discende dai vincoli dell'ordinamento dell'Unione, cui l'Italia si è sottoposta in osservanza degli artt. 11 e 117 Cost., senza che, per contro, il principio del giudicato abbia un espresso riconoscimento a livello costituzionale (Cass. n. 12317 del 15/06/2015).

3.3. Orbene, la censura si è limitata a contestare il principio di diritto affermato dalla CTR, argomentando sulla sostanziale identità delle fattispecie con quella in giudizio ma del tutto trascurando di considerare - ed in ciò la rilevata carenza di decisività - se i precedenti richiamati costituissero o meno scorretta applicazione del diritto unionale.

4. Il quinto motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, e art. 54, comma 2.

4.1. Il sesto motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, comma 1, e art. 19, comma 1, art. 20, primo paragrafo, n. 1, lett. a, Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE (Sesta Direttiva).

4.2. Il settimo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1.

5. Il quinto, il sesto ed il settimo motivo vanno esaminati unitariamente per connessione logica: la contribuente lamenta, in sostanza, che la CTR abbia ritenuto non detraibile l'Iva assolta sul contributo di raffinazione, determinando l'imposta da recuperare in base al rapporto tra costi complessivi e costi asseritamente non inerenti perchè eccedenti le condizioni contrattuali, senza considerare, invece, che la valutazione del requisito dell'inerenza, in materia di Iva, richiede un accertamento in concreto sulle singole operazioni oggetto di rettifica, che deve avere ad oggetto la finalizzazione dell'operazione all'attività d'impresa, ed opinando, inoltre, in violazione del principio di neutralità, sull'eccessività dei costi.

5.1. I motivi non sono fondati.

5.2. Giova premettere che l'inerenza costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in termini generali, l'esistenza di una relazione tra i costi e l'attività d'impresa: i costi sono inerenti in quanto siano collegati all'attività d'impresa produttiva del reddito, soggetto a tassazione.

Tale nozione, invero, per un diffuso orientamento, non trova una esplicita definizione positiva ancorchè, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, possa essere fatta discendere dal vigente art. 109, comma 5 (già 74, comma 5), tuir.

In tema di Iva è possibile individuare indicazioni di analoga portata, ferma, peraltro, la non automatica applicabilità dei principi in materia di imposte dirette all'Iva la cui detrazione resta ispirata al criterio della neutralità, in base al quale ogni fornitore o prestatore di servizio che abbia corrisposto l'Iva può detrarla dai costi sostenuti, interrompendosi il meccanismo solo allorchè il bene o il servizio siano resi al consumatore finale.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, prevede che il soggetto passivo ha diritto di detrarre "l'imposta assolta o dovuta (...) o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione", principio che evoca le previsioni contenute nella Direttiva 2006/112/CE: la nozione di inerenza non è definita ma postulata in relazione ai costi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Si è osservato, del resto, che tale nozione trae il suo fondamento dallo stesso concetto economico-aziendalistico di reddito che è quello al netto dei costi collegati all'esercizio dell'impresa.

Ne deriva che l'inerenza integra, in realtà, un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, giudizio che, come tale, ha natura qualitativa ancorchè possa essere inteso in accezioni di maggiore o minore latitudine (ad esempio limitandone la rilevanza alle spese sostenute solo per la realizzazione dei prodotti od anche per la produzione complessivamente considerata) ovvero con derivazioni oggettive o soggettive, anche, in quest'ultimo caso, ancorandola a parametri quali l'utilità (suscettibile a sua volta di valorizzazione come effettiva, potenziale o meramente attesa) o la congruità.

5.3. Il percorso evolutivo di questo concetto ha condotto la Corte a far riferimento - negli ultimi anni - ad una nozione di inerenza che, pur collegando il costo all'attività d'impresa, risultava limitativa rispetto alla realtà economica cui si rapportava, richiedendo la suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, una utilità all'attività d'impresa (v. Cass. n. 10914 del 27/05/2015; in tempi recenti v. Cass. n. 13300 del 26/05/2017, nonchè, con riguardo al concetto di utilità, Cass. n. 20049 dell'11/08/2017; v., in relazione a svariate fattispecie concrete, Cass. n. 9818 del 13/05/2016; Cass. n. 5160 del 28/02/2017; Cass. n. 6185 del 10/03/2017).

Ha pure assunto spesso rilievo una considerazione "quantitativa" dei costi, sicchè l'utilità può essere apprezzata tenuto conto del quantum della spesa, con conseguente inclusione nella nozione di inerenza anche dei profili di congruità od (anti)economicità della scelta imprenditoriale.

Da ultimo, peraltro, la Corte, con la recente ordinanza n. 450 del 11/01/2018, ha riallineato la nozione fiscale di inerenza al fenomeno economico peculiare all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che "il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità "perchè il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo".

5.4. Il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale.

L'inerenza è, come evidenziato, un giudizio; la prova dunque deve investire i fatti costitutivi del costo, sicchè, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, "originario", poichè si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perchè in correlazione con l'attività d'impresa.

Invece, l'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'inerenza, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (i.e. l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia dell'evidente incongruità dell'operazione legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, (v. Cass. n. 9084 del 07/04/2017; Cass. n. 26036 del 30/12/2015), in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti, sicchè le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità contributiva e la spesa, in realtà, non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Ne deriva che è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente.

5.5. La definizione di inerenza sopra individuata è coerente anche con la disciplina dell'Iva e, anzi, appare del tutto rispondente ai parametri desumibili dagli artt. 9 della Direttiva 2006/112/CE, secondo il quale "si considera "soggetto passivo" "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" e "si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

Ben diversa, però, è l'incidenza, sulla valutazione di inerenza, del giudizio di congruità, che, con affermazione consolidata da parte della Corte di Giustizia (tra le tante, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic arp.sab,Jck, per cui "la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante"; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C129/11, Balkan; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-263/15, Lajvèr), e ripetutamente ribadita dalla Suprema Corte (Cass. n. 22130 del 27/09/2013; Cass. n. 12502 del 04/06/2014; Cass. n. 26036 del 30/12/2015; Cass. n. 2875 del 03/02/2017; da ultimo v. Cass. n. 2240 del 30/01/2018), non condiziona, nè esclude il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, e dunque esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, sia "tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva".

Si tratta di conclusione in diretta conseguenza del carattere neutrale dell'imposta poichè anche nell'ipotesi in cui "beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'Iva, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. E' solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al prorata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale" (Corte di Giustizia, Balkal cit., par. 47).

5.7. Anche con riguardo all'Iva, dunque, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza ma la contestazione dell'Ufficio e, specificamente, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sè priva di rilievo.

Si può dunque concludere che in materia di Iva l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare la mancanza di inerenza delle operazioni compiute e fatturate dal contribuente, è, per questo profilo, aggravato, non assumendo di per sè rilievo la mera sproporzione o l'incongruenza tra costo e valore del bene o del servizio se non quando tale l'antieconomicità risulti, alla luce di una complessiva valutazione, macroscopica, ossia del tutto evidente (accertamento questo che compete al giudice di merito), sì da far ritenere, in termini rivelatori e indiziari, l'operazione - al di là delle ipotesi di frode od inesistenza - non correlata all'attività d'impresa.

5.8. Orbene, nella vicenda in esame la CTR ha escluso la detraibilità dell'Iva perchè "le voci (..) non risultavano strettamente afferenti al processo di produzione e in ogni caso gli accertatori ne hanno preso in considerazione soltanto la parte eccedente le condizioni contrattuali contenute nel contratto di lavorazione tra Api e Api Raffineria senza pertanto ledere in alcun modo i risultati economici e tanto meno la libertà economica delle due aziende", mentre, per contro, a fronte di componenti negative "largamente eccedenti rispetto a quanto previsto dalle stesse condizioni contrattuali all'epoca in vigore tra le due aziende, desumibili dal contratto di lavorazione" le fatture erano del tutto "genericamente motivate".

Con tale statuizione, dunque, la CTR ha ritenuto non inerenti i costi in questione perchè largamente eccedenti le condizioni contrattuali e del tutto generici, ossia perchè macroscopicamente eccessivi rispetto al valore contrattuale e privi di giustificazione.

Una simile affermazione, peraltro, si pone in linea con i principi sopra affermati: in condizioni normali, infatti, non è consentito all'Amministrazione rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione se il valore sia ritenuto antieconomico, salvo solo che la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio che l'operazione non sia correlata all'attività d'impresa.

Ed è ciò che il giudice d'appello ha statuito poichè, alla stregua degli elementi introdotti dall'Ufficio, ha ritenuto sproporzionato in termini evidenti i costi delle singole voci, sì da escluderne la correlazione all'attività d'impresa rispetto alla parte eccedente.

Altra e diversa questione, invero, attiene all'adeguatezza della motivazione in ordine al carattere di macroscopica antieconomicità dei maggiori costi, questione oggetto di censura, con specifico riferimento alle singole voci di costo, nei motivi da 13 a 17.

6. L'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo e il dodicesimo motivo denunciano omessa od insufficiente motivazione in ordine alla ripresa della quota di corrispettivo commisurato agli ammortamenti anticipati delle immobilizzazioni degli impianti, ritenuta non inerente in quanto non espressiva della loro effettiva contabilizzazione.

6.1. I motivi, che investono tutti una unitaria questione, sono inammissibili per sopravvenuta carenza di interesse.

Avverso la sentenza della CTR n. 154/35/10, infatti, la contribuente ha proposto ricorso per revocazione, che, accolto, ha ritenuto, con statuizione passata in giudicato, l'infondatezza della pretesa fiscale in parte qua.

7. I motivi dal tredicesimo al diciassettesimo denunciano, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo in relazione alle diverse voci di costo ritenute non afferenti al processo di lavorazione e, in particolare, la quota di ammortamento studi di processo e progettazione per la realizzazione di una centrale elettrica nello stabilimento dell'Api Raffineria (motivo tredicesimo), l'equo margine di profitto (motivo quattordicesimo), oneri diversi di gestione (motivo quindicesimo), interessi adeguamento c/lavorazione e indebitamento (motivo sedicesimo) e imposte indeducibili (motivo diciassettesimo).

7.1. Le doglianze, da considerare unitariamente per connessione logica, sono fondate, risultando la motivazione del tutto carente sulle ragioni dell'affermata non inerenza, ancorata ad una valutazione di eccedenza a quanto previsto dalle condizioni contrattuali in termini del tutto apodittici (e ben lontani dai principi sopra affermati), ed in assenza di un apprezzamento complessivo delle stesse allegazioni probatorie (relazione peritale) della contribuente, rimaste inesplorate.

La sentenza sul punto va, conseguentemente, cassata con rinvio alla CTR competente, in diversa composizione, per un nuovo esame.

8. Il diciottesimo motivo denuncia insufficiente motivazione su fatto decisivo e controverso in ordine alla ritenuta non inerenza delle spese relative all'elicottero aziendale.

8.1. Il diciannovesimo motivo denuncia, sul medesimo profilo, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, commi 1 e 2.

9. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono inammissibili.

9.1. La CTR, infatti, con motivazione logica e congruente, ha escluso la detraibilità delle spese per l'uso dell'elicottero in quanto, da un lato, risultava che i voli contestati erano motivati con l'indicazione "turismo", risultante dal giornale di bordo (documento ufficiale, le cui indicazioni integrano un elemento indiziario grave, preciso e concordante) e, dall'altro, nessuna documentazione contraria era stata fornita dalla contribuente - su cui incombe, per i principi sopra affermati, l'onere della prova - per dimostrare una diversa utilizzazione.

Le prospettate ragioni a favore della utilizzazione per fini aziendali per le destinazioni in località diverse a quelle delle sedi dell'impresa, poi, oltre che meramente ipotetiche e suggestive (per una asserita e non documentata inagibilità dell'aeroporto di Falconara), sono del tutto generiche e prive, anche sul piano logico, di ogni riscontro e, dunque, inidonee ad incidere sulla motivazione, mirando, in realtà, ad una rivalutazione dell'accertamento in fatto operato dal giudice di merito, in sè inammissibile.

E' poi inammissibile per difetto di autosufficienza e carenza di decisività l'asserita violazione di legge, non avendo la contribuente in alcun modo allegato, riproducendo l'avviso di accertamento ed il pvc (di cui è stata indicato solo un limitato frammento) che la ritenuta indetraibilità abbia riguardato tutte le spese per l'uso dell'elicottero, nè precisato, omettendo ogni specifica indicazione della ripartizione costi, quali avrebbero dovuto essere riferiti all'attività aziendale.

10. Accolti i motivi da tredici a diciassette, rigettati gli altri, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi da tredici a diciassette; rigetta i motivi primo, secondo, terzo, quinto, sesto e settimo; dichiara inammissibili gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza