Sentenza del 28/12/2018 n. 33574 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

O. Montaggi e Manutenzioni Srl (O. MM, poi incorporata dalla O. Srl) impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2003 per Irpeg, Iva ed Irap con cui l'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione il corrispettivo versato alla O. Srl (società controllata dalla O. MM) per l'espletamento di servizi amministrativi, ritenuto incongruo, i costi per trasporto ed acquisto di merce destinata ad aziende terze, ritenuti non inerenti, nonchè l'importo di due fatture, per complessivi Euro 25.201,00, intestate ad altre aziende e non giustificate.

L'impugnazione, accolta limitatamente ai primi due rilievi dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, era rigettata dal giudice d'appello.

La contribuente ricorre per cassazione con sei motivi; resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

O. Srl deposita memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, insufficiente motivazione in ordine alla non congruità del corrispettivo versato alla O. Srl per i servizi amministrativi e all'antieconomicità della condotta della O. MM.

1.1. Il secondo motivo denuncia violazione degli artt. 52, 53, 54, 66 e 95 Tuir, ratione temporis applicabile, nonchè degli artt. 2423 bis, 2425 bis e 2426 c.c., e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, per aver la CTR ritenuto indeducibili il corrispettivo per servizi amministrativi sulla base della non congruità del compenso stesso.

1.2. Il terzo motivo denuncia, con riguardo al medesimo profilo, violazione del principio del divieto di abuso del diritto per aver la CTR escluso ogni rilevanza all'assenza di risparmio fiscale.

1.3. Il quarto motivo denuncia, nuovamente, violazione del principio del divieto di abuso del diritto per aver comunque ritenuto recuperabile a tassazione l'intero corrispettivo e non solo la parte eccedente il valore normale.

2. Il primo motivo è fondato, restando assorbiti gli altri.

2.1. Occorre premettere che un costo è deducibile in quanto inerente all'attività d'impresa.

Invero, la Corte, con i più recenti arresti, 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" (v. Cass. n. 450 del 11/01/2018; Cass. n. 19804 del 07/07/2018).

Si è rilevato, peraltro, che "il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante" ed accede al diverso piano logico e strutturale dell'onere della prova dell'inerenza del costo.

L'oggetto del giudizio di congruità, infatti, 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.

Non solo: 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 del 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 e il costo non è deducibile.

Occorre puntualizzare, sul punto, che, in ispecie per le operazioni imprenditoriali di maggiore complessità od inserite in una più lata strategia aziendale, il cui articolarsi in concreto può comportare, anche per scelta, il compimento di atti non onerosi o costi settoriali elevati, la contestazione dell'Ufficio non può tradursi in una mera "non condivisibilità della scelta" perchè apparentemente lontana dai canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, non si inseriva nell'attività produttiva, sì da determinare un giudizio di inerenza negativo.

L'antieconomicità del comportamento imprenditoriale, del resto, richiede da parte dell'Amministrazione finanziaria la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta, inattendibilità che va considerata in chiave diacronica tenuto conto dei diversi indici che presiedono la stima della redditività dell'impresa (v. Cass. n. 13468 del 01/07/2015; Cass. n.

21869 del 28/10/2016), a fronte della quale spetta poi al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate (Cass. n. 25257 del 25/10/2017).

Occorre precisare, peraltro, che in materia di Iva ben diversa è l'incidenza, sulla valutazione di inerenza, del giudizio di congruità, che 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" (Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic G5satMck; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C129/11, Balkan; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio; Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C263/15, Lajvèr; Cass. n. 2875 del 03/02/2017; Cass. n. 2240 del 30/01/2018).

In altri termini, in materia di Iva "l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa" (Cass. n. 19804 del 07/07/2018).

2.2. Orbene, nel caso concreto la CTR ha ritenuto fondata la pretesa dell'Erario perchè "l'ammontare del costo per servizi (..) confligge con un canone di economicità che non trova obbiettiva giustificazione in rapporto alla entità elevata del costo" in quanto "la scrittura privata di affidamento del servizio è priva dell'indicazione di qualsivoglia corrispettivo; le singole fatture mensili sono emesse sempre per lo stesso importo nè recano la descrizione seppur succinta della prestazione eseguita ed in ogni caso si appalesano inattendibili nella eguale espressione del corrispettivo, avuto riguardo alla diversificata tipologia dei servizi che si assume siano stati resi dalla O. Srl".

In altri termini, il giudice d'appello, sul presupposto, implicito, dell'astratta inerenza del costo, ha ritenuto che l'antieconomicità della spesa, in coerenza con i principi sopra esposti, fosse tale da rivelarne l'assenza di strumentalità.

2.3. Tale ragionamento, peraltro, risulta gravemente lacunoso atteso che:

a) non sono spiegate in alcun modo le ragioni per cui il corrispettivo sarebbe stato tanto elevato da risultare la condotta antieconomica: l'affermazione della CTR è, sul punto, meramente apodittica;

b) non è esatto che la scrittura privata di affidamento del servizio sia priva dell'indicazione di un corrispettivo atteso che essa - riprodotta per autosufficienza dalla ricorrente - prevede espressamente che per la prestazione la società O. MM doveva corrispondere "l'importo annuale di Lire 620.700.000 da pagare anche frazionatamente dietro presentazione della relativa fattura";

c) in relazione alla medesima scrittura, poi, è del tutto privo di rilievo che le fatture fossero generiche (trovando il loro titolo nel contratto) e che l'importo unitario fosse identico, trattandosi di corrispettivo annuale frazionato.

E' poi del tutto omessa ogni considerazione, e ciò anche ai fini dell'apprezzamento della congruità del corrispettivo, della quantità e tipologia delle prestazioni contrattuali, che la CTR fa oggetto di un qualche contraddittorio rilievo ai soli fini dell'affermata inattendibilità delle singole fatture di eguale importo.

Neppure è stata vagliata, infine, la peculiarità del regime per l'Iva, per il quale il carattere antieconomico dell'operazione non ha rilievo salvo che esso non assuma una connotazione di macroscopicità.

2.4. La CTR, dunque, è venuta meno all'obbligo di motivare il proprio convincimento in maniera lineare e coerente, esponendo la decisione da essa adottata ad un vulnus motivazionale che ne giustifica la cassazione.

3. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, insufficiente motivazione in ordine al difetto di inerenza dell'accollo dei costi di acquisto e trasporto merci destinate ad altre aziende.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. Secondo la prospettazione della contribuente la merce, costituita da materie prime, veniva inviata direttamente a società terze per essere sottoposta, sulle direttive impartite dalla O. MM, a lavorazione, per poi distribuire i semilavorati verso le destinazioni finali. La flessibilità del meccanismo produttivo così realizzato consentiva un risparmio nei costi complessivi e la possibilità di acquisire maggiori commesse. Per tali ragioni, dunque, l'operazione rientrava nel ciclo produttivo (in senso ampio) della società stessa, sicchè su essa ricadevano i relativi costi, legittimamente deducibili.

In sostanza, nella vicenda in esame la contribuente ha addotto di aver realizzato una forma di esternalizzazione della produzione.

3.3. Occorre ricordare, invero, che la prova dell'inerenza incombe sul contribuente e che il suo onere è, per così dire, "originario", poichè, ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, egli è 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.

Quando poi l'operazione posta in essere risulti - come nella specie - complessa o anche atipica od originale rispetto alle usuali modalità di mercato, tale onere si atteggia in termini complessi: la qualificazione dell'operazione come atto d'impresa deve tradursi in elementi oggettivi suscettibili di apprezzamento in funzione del giudizio di inerenza.

3.4. La CTR ha ritenuto la fondatezza della pretesa erariale poichè "la motivazione secondo cui la merce veniva dirottata presso altre aziende al fine di effettuarne la lavorazione non trova corrispondenza per un verso in quanto nella sede della O. Srl cui era destinata la merce non vi sono cantieri o magazzini della società contribuente; per altro verso, manca qualsiasi riscontro probatorio in ordine all'effettiva lavorazione della merce da parte delle aziende destinatarie

giacchè se concretamente la consegna fosse stata realmente finalizzata alla trasformazione vi sarebbe dovuto essere una documentazione contabile di addebito della lavorazione alla società contribuente".

Così statuendo, peraltro, il giudice d'appello ha omesso di valutare che - come riprodotto per autosufficienza dalla ricorrente - la contribuente aveva in gestione svariati cantieri, molti dei quali facenti capo alla O. Srl, e, soprattutto, aveva ordinativi di commesse (alla Comea Srl e alla Beta Sa) per la fornitura di semilavorati (carpenterie varie) con la specificazione che "tutti i materiali saranno di fornitura della O." (con esclusione della bulloneria e poco altro).

3.5. Pure su tale punto, dunque, la sentenza va cassata con rinvio alla CTR competente per un nuovo esame, da operare alla luce dei principi sopra esposti sull'onere della prova - e ai relativi contenuti - incombente sul contribuente.

4. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, difetto di motivazione in ordine alla ritenuta carenza di prova del mancato concorso, ai fini Irpeg ed Iva, di due fatture intestate a terzi.

4.1. Pure tale doglianza è fondata.

4.2. La CTR ha ritenuto non provata l'avvenuta sanatoria dell'erronea imputazione delle due fatture mediante storno contabile poichè "non viene dedotta alcuna prova documentale della avvenuta operazione contabile".

In realtà, la statuizione del giudice di merito, ricollegata ad una interpretazione e valutazione del comportamento processuale della parte, è affetta da un evidente vizio motivazionale, non avendo considerato la specifica documentazione (libro giornale, mastrini e registri Iva) da cui risultava l'operazione di storno contabile, nè, comunque, ha precisato le ragioni che, in ipotesi, rendevano tali documenti inidonei a sorreggere l'assunto della contribuente.

5. In accoglimento del ricorso, nei termini di cui in motivazione, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione per un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie, nei termini di cui in motivazione, il primo, il quinto ed il sesto motivo del ricorso, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 20 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 dicembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza