Sentenza del 28/03/2018 n. 7639 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Nella controversia originata dall'impugnazione da parte della XXXX s.p.a. di avviso di accertamento, relativo a IRPEG ed IRAP anno d'imposta 1999, la Commissione tributaria regionale della Basilicata rigettava sia l'appello principale, proposto dalla Società, che l'appello incidentale, proposto dall'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale che aveva, in parziale accoglimento del ricorso, ridotto il reddito di impresa accertato.

In particolare, il Giudice di appello riteneva corretto il recupero, effettuato dall'Amministrazione erariale, degli interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione di beni strumentali rilevando che, allorquando i beni acquistati entrano in finzione non è più possibile conglobare gli interessi passivi nel costo, mentre per il primo recupero, attinente all'ammortamento - (XXXXX) -, la Commissione regionale riteneva fondata l'eccezione di decadenza formulata dalla contribuente in quanto il recupero non riguardava gli interessi passivi.

Sempre il Giudice di appello riteneva legittimo anche il recupero, indicato al n. 4 del ricorso introduttivo, relativo a prestazione ad opera di terzi in quanto l'anno di competenza era l'esercizio 2000, anno della prestazione concordata mentre, con riferimento al punto n. 5 del ricorso (relativo ad una sopravvenienza passiva iscritta a bilancio), affermava che, correttamente, i primi giudici avevano proceduto ad una valutazione di tipo equitativo, tenendo in considerazione la rinuncia ad un credito operata dalla contribuente a mezzo di un verbale di conciliazione stipulato tra la contribuente subappaltatrice e la Stazione appaltante Saipem s.p.a.

Avverso la sentenza hanno proposto autonomi ricorsi per la cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a quattro motivi, e la XXXX s.p.a., su otto motivi.

Entrambe le parti resistono con controricorsi.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va disposta, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., la riunione dei ricorsi, siccome proposti avverso la stessa sentenza, con la specificazione che il ricorso proposto dalla XXXX s.p.a., posteriore a quello proposto dall'Agenzia delle Entrate, assume, nel rispetto dei presupposti di legge, la veste di ricorso incidentale.

2. Con il primo motivo del ricorso principale si deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 l'insufficiente o omessa motivazione della sentenza impugnata, nel capo in cui è stato trattato il motivo di appello incidentale relativo al rilievo n. 1 dell'accertamento, ovvero l'indeducibilità del costo afferente a manodopera interna patrimonializzata nel costo del capannone sito in (XXXXX). In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la Commissione Tributaria Regionale aveva motivato in maniera incongrua e inadeguata a fronte della specifica contestazione di indeducibilità e delle difese svolte dalla Società la quale aveva, con riferimento a tale rilievo, eccepito unicamente la decadenza dall'azione accertatrice, essendosi i costi formati negli anni 1990 e 1991.

1.1. La censura è infondata. Nel capo di sentenza specificamente impugnato con il mezzo, la Commissione regionale ha così motivato "Il primo recupero effettuato dall'Ufficio ed attinente all'ammortamento "(XXXXX)" non riguarda gli interessi passivi e pertanto le osservazioni dell'ufficio non appaiono incidenti sull'eccezione sollevata dalla ricorrente".

1.2. Per come si evince dal tenore degli scritti difensivi (riportati in ricorso dalla stessa Agenzia delle entrate) la parte pubblica aveva contestato l'eccezione di decadenza (formulata dalla Società per tutti i rilievi) rilevando che la ripresa a tassazione riguardava solo ed esclusivamente quote di interessi, che andavano dedotte nel periodo di maturazione e non ammortizzate nei periodi precedenti alla loro maturazione (cfr. pag. 3 del ricorso).

1.3. Non si ravvisa, pertanto, la dedotta incongruità ed inadeguatezza della motivazione, avendo la C.T.R. ritenuto fondata l'eccezione di decadenza dall'azione accertativa, come specificamente sollevata dalla contribuente, argomentando, con riferimento all'unica contestazione mossa dall'Ufficio finanziario, che il rilievo in questione non concerneva interessi passivi.

2. Il capo della sentenza nel quale la C.T.R. si è pronunciata sul motivo di appello riguardante la riduzione in via equitativa da parte della C.T.P. della sopravvenienza passiva oggetto del rilievo n. 5 (ovvero testualmente "correttamente i Giudici di prime cure hanno proceduto ad una valutazione di tipo equitativo tenendo in considerazione la rinuncia ad un credito operata dalla contribuente a mezzo di un verbale di conciliazione stipulato tra la contribuente subappaltatrice e la Stazione appaltante") è fatto oggetto da parte dell'Agenzia delle Entrate di tre motivi di censura;

2.1. In particolare, con il secondo motivo, si deduce la violazione degli artt. 112 e 113 c.p.c., laddove la C.T.R., nel confermare la decisione di primo grado, aveva, pronunciando ultrapetita, accolto parzialmente il ricorso, riducendo, con illegittimo ricorso all'equità, l'importo accertato, malgrado la Società con l'atto introduttivo avesse chiesto l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento, e, solo in grado di appello, formulato la richiesta subordinata di rideterminazione del carico tributario sui singoli rilievi.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce, consequenzialmente a quanto esposto con il secondo, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 per non avere la C.T.R. ritenuto la suddetta domanda subordinata inammissibile, perchè formulata la prima volta solo in appello.

4. Con il quarto motivo, infine, si deduce insufficienza di motivazione e violazione di legge (artt. 60, 66 e 75 TUIR) laddove la C.T.R. aveva violato il combinato disposto delle norme indicate in rubrica nel riconoscere, sia pure in via equitativa, parzialmente sussistente la sopravvenienza passiva malgrado la stessa non fosse stata idoneamente documentata.

5. Censure speculari avverso lo stesso capo di sentenza vengono mosse dalla Società con ricorso incidentale.

5.1 In particolare, con il primo motivo di ricorso incidentale si deduce l'omessa motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui la C.T.R. non aveva esposto le ragioni per le quali la documentazione prodotta (il cui contenuto viene integralmente riportato, in ossequio al principio di autosufficienza) non era idonea a legittimare l'integrale deducibilità della sopravvenienza passiva.

5.2. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si deduce violazione di legge (artt. 62 e 127 TUIR) per avere la C.T.R. ammesso solo in parte la sopravvenienza passiva oggetto del rilievo n. 5.

5.3. Con il terzo motivo, infine, si denuncia la sentenza impugnata di nullità per violazione degli artt. 113 e 114 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, laddove il Giudice di appello aveva ritenuto la legittimità della prima decisione nella parte in cui aveva effettuato una valutazione equitativa.

6. Le censure mosse, con il ricorso principale, dall'Agenzia delle Entrate vanno, preliminarmente ed a fronte dell'eccezione della controricorrente Società, ritenute ammissibili alla luce dei principi fissati da questa Corte (v. Cass. n. 18363 del 18/09/2015: "in tema di ricorso per cassazione, la tecnica di redazione mediante integrale riproduzione di una serie di documenti si traduce in un'esposizione dei fatti non sommaria, in violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, e comporta un mascheramento dei dati effettivamente rilevanti, tanto da risolversi in un difetto di autosufficienza, sicchè è sanzionabile con l'inammissibilità, a meno che il coacervo dei documenti integralmente riprodotti, essendo facilmente individuabile ed isolabile, possa essere separato ed espunto dall'atto processuale, la cui autosufficienza, una volta resi conformi al principio di sinteticità il contenuto e le dimensioni globali, dovrà essere valutata in base agli ordinari criteri ed in relazione ai singoli motivi".

7. Ciò posto, va da subito rilevata l'infondatezza del secondo motivo del ricorso principale, nella parte in cui si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., alla luce dell'orientamento consolidato di questa Corte secondo cui il potere-dovere del giudice di inquadrare nella esatta disciplina giuridica i fatti e gli atti che formano oggetto della contestazione incontra il limite del rispetto del "petitum" e della "causa petendi", sostanziandosi nel divieto di introduzione di nuovi elementi di fatto nel tema controverso, sicchè il vizio di "ultra" o "extra" petizione ricorre quando il giudice di merito, alterando gli elementi obiettivi dell'azione ("peritimi" o "causa petendi"), emetta un provvedimento diverso da quello richiesto ("petitum" immediato), oppure attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello conteso ("petitum" mediato), così pronunciando oltre i limiti delle pretese o delle eccezioni fatte valere dai contraddittori (cfr., tra le molte, Cass. n. 12631/2017).

7.1. Alla luce di tali condivisi principi appare, quindi, evidente che la C.T.R. della Basilicata non ha pronunciato altra petita, avendo solo ridimensionato l'originaria domanda (di annullamento integrale dell'avviso di accertamento), e che la domanda subordinata, proposta in appello, essendo già compresa nell'originaria domanda non incorre nella denunciata inammissibilità per novità, con conseguente rigetto anche del terzo motivo del ricorso principale.

8. Vanno, invece, accolti il secondo motivo del ricorso principale ed il terzo motivo del ricorso incidentale (con riferimento alla dedotta violazione dell'art. 113 c.p.c.) e le censure (quarto motivo del ricorso principale e primo motivo ricorso incidentale) riguardanti i vizi motivazionali sul punto della decisione impugnata, tenuto conto che i giudici di appello hanno rideterminato il rilievo attinente la sopravvenienza passiva, in violazione dei principi che regolamentano il giudizio tributario (Cass. n. 19079 del 2009).

8.1. Come più volte evidenziato da questa Corte (Cass. 22139/2017; Cass. n. 22453 del 2008, Cass. n. 7404 del 2001, Cass. n. 4280 del 2001, Cass. n. 16171 del 2001), il giudizio tributario, nonostante sia strutturato come giudizio di impugnazione, non è annoverabile tra quelli di "impugnazione annullamento", ma tra i processi di "impugnazione merito"; ne consegue che non è ammesso il ricorso a criteri di determinazione equitativa, non solo perchè non esiste una norma che attribuisca un tale potere al giudice tributario, ma soprattutto per la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, che non lascia dubbio alcuno sulla piena applicabilità anche al giudizio tributario di quelle disposizioni costituzionali (art. 101 Cost., art. 23 Cost.) che regolano il giudizio di equità entro spazi limitati e tassativamente stabiliti dal legislatore.

8.2. Inoltre, a fronte della specifica contestazione mossa dall'Agenzia in ordine alla valenza probatoria della documentazione esibita dalla Società al fine del riscontro della corrispondenza tra l'incremento di valore registrato ed i maggiori costi sostenuti, la motivazione resa dal Giudice di appello (il quale ha legittimato la valutazione equitativa effettuata dal primo Giudice perchè effettuata "tenendo in considerazione la rinuncia di credito operata dalla contribuente a mezzo di un verbale di conciliazione stipulato dalla contribuente subappaltatrice") è del tutto carente e inadeguata.

8.3. Eguale inadeguatezza e insufficienza mostra poi la motivazione laddove il Giudice di merito non espone, limitandosi a richiamare il contenuto di una conciliazione tra la contribuente subappaltatrice e la Stazione appaltante, le ragioni per le quali tutta l'ulteriore documentazione prodotta non era idonea a legittimare l'integrale deducibilità della "sopravvenienza passiva".

9. L'accoglimento di detti motivi dei ricorsi assorbe le correlate censure relative alla violazione di legge (quarto motivo del ricorso principale e secondo motivo del ricorso incidentale) siccome presupponenti le diverse circostanze in fatto di cui ai motivi precedenti.

10. Avverso il capo di sentenza che aveva deciso sui rilievi relativi al componente di reddito "quota di ammortamento escavatori" e "quota di ammortamento Impianti specifici" la ricorrente incidentale deduce, con il quarto motivo, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, con il quinto motivo la violazione degli artt. 2909 e 324 c.p.c. e con il sesto motivo la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 76 TUIR.

11.1 Su detti rilievi la C.T.R. aveva così motivato: gli interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione di beni strumentali, nella specie escavatori e impianti specifici sono deducibili unitamente al costo degli stessi solo sino all'esercizio in cui entrano in funzione; una volta entrati in funzione tali beni, non è più possibile conglobare gli interessi passivi nel costo per cui la contribuente era tenuta a scindere le due voci capitali-interessi.

11.2 Secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R., così argomentando avrebbe violato le norme indicate perchè non aveva tenuto conto che la rettifica, operata nel 2002, si riferiva al periodo di imposta 1999 ed aveva ad oggetto un componente del reddito (ammortamento) la cui quantificazione era condizionata dalla capitalizzazione di alcuni costi (interessi passivi) intervenuta in periodi (1990 e 1991) rispetto al quale l'Amministrazione era decaduta dalla potestà accertatrice. Inoltre, secondo la ricorrente incidentale, il capo di sentenza era viziato anche in quanto la C.T.R. non aveva tenuto conto che sulla non rettificabilità del costo in relazione al quale era stata calcolata la quota annuale di ammortamento, era intervenuto, per l'annualità 1994, un giudicato, avendo questa Corte dichiarato inammissibile il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avvero la sentenza resa tra le parti dalla C.T.R. della Basilicata (n. 160/02/07) la quale aveva affermato la dedotta decadenza dalla possibilità di disconoscere il costo capitalizzato. Infine, sempre, secondo la prospettazione difensiva aveva errato il Giudice di merito ad applicare la norma dell'art. 76 del TUIR sul rilievo che gli interessi passivi per cui è giudizio fossero maturati in periodi di imposta successivi all'entrata in funzione dei beni strumentali laddove il requisito della "maturazione" degli interessi non era richiesto dalla norma.

11.3 Le censure non sono meritevoli di accoglimento. In ordine a quella dedotta con il quinto motivo, da trattarsi da prima per ragioni di ordine logico va, infatti, rilevato che, seppure il giudicato dedotto si è formato dopo la pronuncia oggi impugnata, e, pertanto lo stesso è astrattamente ammissibile, la relativa eccezione va disattesa.

Da quanto riportato nel mezzo si evince unicamente che la controversia nella quale si sarebbe formato il giudicato era relativa ad un avviso di accertamento avente ad oggetto un'imposta (ilor) ed un'annualità (1994) diverse da quelle oggetto della presente controversia nè lo stralcio della motivazione, come riportato in ricorso, consente di potere affermare che l'accertamento in fatto compiuto da quel giudice sia vincolante in questo giudizio.

11.4. Va, infatti, rilevato, in ogni caso, che, per costante orientamento di questa Corte (Cass. n. 4832 del 11/03/2015; id. n. 6953 del 08/04/2015), "la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità" e, nella specie, il giudicato cadrebbe su una decadenza dell'azione accertatrice relativa ad anni e tributi diversi rispetto a quelli oggetto del presente giudizio.

11.4. Gli ulteriori motivi prospettanti violazione di legge sono infondati. Ai sensi dell'art. 76, comma 1, lett. b, applicabile ratione temporis: si comprendono nel costo anche gli oneri

accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione) e per la quota ragionevolmente imputabile ai medesimi, gli interessi passivi relativà alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonchè gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso.

11.5. Risulta evidente, dal mero tenore testuale della norma introducendo una deroga al principio generale di esclusione dal costo degli interessi passivi, ne prevede, viceversa, la computazione nel costo dei beni materiali ed immateriali strumentali fino al momento della loro entrata in funzione) la correttezza della sentenza impugnata la quale ha riconosciuto la legittimità del rilievo operato dall'Ufficio essendo incontestato che i beni (per il cui acquisto gli interessi erano maturati) erano entrati in funzione.

In tal senso, peraltro, risulta orientata anche la giurisprudenza di questa Corte, condivisa dal Collegio, la quale. in fattispecie analoga, ha ritenuto che "in tema di determinazione del reddito di impresa di costruzioni edili, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 59, 63 e 76, comma 1, lett. b), la valutazione dei fabbricati in corso di costruzione va effettuata imputando a costi non solo gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti ed utilizzati per l'acquisizione di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, ma anche quelli su finanziamenti per la costruzione dei predetti fabbricati; la relativa patrimonializzazione, in difetto di una più specifica norma fiscale e dunque applicando i principi civilistici in materia di bilancio (art. 2425 c.c.), può essere effettuata fino al momento di ultimazione della costruzione, posto che si tratta del momento dal quale il bene può essere utilizzato, non potendosi dare rilevanza alla data di collocazione del bene sul mercato (cfr. Cass. n. 3787 del 15 febbraio 2013 che, nella specie, ha cassato la sentenza di merito, in quanto per la società resistente, che aveva costruito più edifici, di cui solo uno era stato venduto, erano venute meno le condizioni per considerare gli interessi passivi ancora patrimonializzabili, dovendo quelli successivi alla ultimazione dei fabbricati essere dedotti dall'imponibile nei modi e nei limiti stabiliti in generale dall'art. 63 cit. D.P.R. n. 917).

11.5. Ne consegue, non solo l'infondatezza del sesto motivo ma anche del quarto, in quanto la ripresa fiscale attiene a quote di interessi che non potevano comporre il costo ammortizzato nel periodo precedente.

12. Con il settimo motivo di ricorso incidentale si denuncia la sentenza impugnata di omessa motivazione sul fatto controverso rappresentato dalla competenza del componente di reddito "prestazioni di opera di terzi" per essersi la C.T.R. limitata a recepire acriticamente la decisione dei primi giudici, trascurando le censure formulate contro la stessa con i motivi di appello. Nell'articolato, seppur non più necessario, momento di sintesi la Società deduce che il fatto controverso, il cui esame sarebbe stato omesso in motivazione, attiene all'esistenza di documentazione idonea a dimostrare la corretta imputazione a periodo del componente di reddito.

13. Con riguardo al medesimo rilievo viene, poi, articolato l'ottavo motivo del ricorso incidentale con il quale si deduce la violazione di legge (artt. 75 e 127 TUIR, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67) nella quale sarebbe incorsa la C.T.R. nel ritenere che l'anno di competenza fosse l'esercizio 2000,

anno della prestazione concordata mentre il combinato disposto degli articoli di legge invocati prevede che i costi per prestazioni di servizi devono essere imputati al periodo in corso al momento di ultimazione della prestazione.

14. Appare opportuno premettere, in fatto, che con l'avviso di accertamento era stato ripreso a tassazione il costo per "le prestazioni di terzi" rilevandosi che tali prestazioni erano state eseguite nell'anno 2000, esercizio successivo a quello oggetto di accertamento, come emergente dalle fatture di acquisto evidenzianti la ripresa dell'acconto a scomputo delle prestazioni effettivamente svolte nel 2000.

14.1 La sentenza impugnata, nel confermare sul punto la prima decisione, ha ribadito che "il recupero è stato legittimamente effettuato con riferimento al punto n. 4 del ricorso in quanto l'anno di competenza è l'esercizio 2000, anno della prestazione concordata".

14.2. Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale le censure appaiono entrambe inammissibili. Ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 "i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, dalla data in cui le prestazioni sono ultimate" e questa Corte ha, più volte, affermato che "in tema di imposte sui redditi, i costi relativi a prestazioni di servizio sono, a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 2, lett. b), di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilevo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento" (Cass. n. 3947/2011; cfr. in termini Cass. n. 9096/2012 e n. 27296 del 23/12/2014).

Non si ravvisa, pertanto, la dedotta violazione di legge laddove la C.T.R., sulla scia dei principi fissati da questa Corte, ha ritenuto che il costo (portato da fattura emessa nel 1999 con causale acconto quale quota forfetaria per l'allestimento della fresa e delle relative attrezzature) andasse ripreso a tassazione in quanto la prestazione cui era correlato era stata resa (e, quindi, ultimata) nell'esercizio 2000.

14.3. Tale accertamento in fatto, effettuato dal Giudice di merito, non risulta, peraltro, idoneamente contrastato, con il ricorso. La ricorrente, infatti, nei motivi di ricorso, contesta sostanzialmente che le fatture di recupero quota parte per anticipo emesse nel 2000 dalla Società (poste a base dell'accertamento) fossero ricollegabili alla fattura emessa nel 1999 ma tali fatti appaiono, oltre che inammissibilmente tesi ad un diversa ricostruzione del fatto come operato dal Giudice di merito, anche non decisivi, essendo rimasto incontestato e, non idoneamente smentito da prova contraria il cui incombe sul contribuente, (Cass. n. 2935 del 2015 Cass. sez. trib. n. 13943 del 2011; Cass. sez. trib. n. 4554 del 2010), che il costo (indebitamente dedotto) era relativo ad un acconto per una prestazione non ancora ultimata.

14.4. Va, conseguentemente, rigettata l'ulteriore doglianza, formulata in subordine, avverso la decisione impugnata nella parte in cui la C.T.R. non ha ritenuto deducibile il costo risultante dalla differenza tra l'importo portato dalla fattura emessa nel 1999 e gli importi scomputati con le fatture emesse nel 2000.

15. Conclusivamente, in accoglimento del secondo e quarto motivo del ricorso principale e del primo e del terzo motivo del ricorso incidentale, rigettati tutti gli altri motivi di entrambi i ricorsi, la sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, la quale provvederà oltre al riesame anche al regolamento delle spese di questo giudizio.

P.Q.M.

Riuniti i ricorsi, in accoglimento del secondo e del quarto motivo del ricorso principale e del primo e terzo motivo del ricorso incidentale, rigettati gli altri motivi di entrambi i ricorsi, cassa la sentenza impugnata, nei limiti di cui in motivazione, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, cui demanda di provvedere, anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza