Sentenza del 17/09/2020 n. 19341 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La societa' contribuente ha impugnato un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2005 con accertamento di maggiore IVA, interessi e sanzioni, conseguente a una operazione di acquisizione a debito da parte di (---) SPA - per la quale era stata negata la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, nella parte afferente a costi per consulenze professionali sostenuti dalla societa' controllante della contribuente e da questa riaddebitati alla societa' veicolo, odierna contribuente (successivamente fusasi per incorporazione con la societa' obiettivo) - in quanto costi non inerenti a termini del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), articolo 75, comma 5, sostenuti a giudizio dell'Ufficio nell'esclusivo interesse della societa' controllante quali shareholder activities.

La CTP di Milano ha accolto il ricorso e la CTR della Lombardia, con sentenza del 14 maggio 2014, ha accolto l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello che la mancata produzione della fattura ripresa a tassazione, come anche delle notule dei professionisti, non consente di accertare se si tratti di attivita' professionali connesse all'operazione o se si tratti di un mero studio preventivo di fattibilita'. Ha, poi, ritenuto che sia onere del contrib nte provare l'inerenza dei costi e che tale onere non e' stato assolto a termini dell'articolo 75, TUIR, comma 5, pro tempore vigente, dichiarando assorbito ogni altro motivo.

Ha proposto ricorso la societa' contribuente, affidato a dieci motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 - Con il primo motivo parte contribuente censura la sentenza impugnata sotto il profilo della omessa pronuncia sulla questione preliminare della nullita' dell'avviso per mancato rispetto del termine di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7, trovando l'avviso di accertamento, secondo il ricorrente, origine da una verifica conclusasi in data 22.10.2009. Lamenta il ricorrente il mancato rispetto del termine a difesa e l'assenza di ragioni di urgenza. Rileva, inoltre, omessa motivazione in ordine alle ulteriori censure contenute nel ricorso introduttivo e riproposte nelle controdeduzioni in appello, relative al difetto di motivazione dell'avviso a termini della L. n. 212 del 2000, articolo 7, al vantaggio economico dell'operazione, al principio di inerenza ai fini IVA, nonche', infine, alla sussistenza dell'elemento psicologico in tema di applicazione delle sanzioni.

Con il secondo motivo si deduce nullita' della sentenza per difetto assoluto di motivazione in violazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, e dell'articolo 111 Cost.,

nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto assorbito ogni altro motivo di gravame.

Con il terzo motivo si deduce, in via gradata, violazione di legge in relazione alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, per non avere il giudice di appello ritenuto nullo l'avviso di accertamento, privo del rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione, in assenza di ragioni di urgenza. Deduce come l'avviso di accertamento sia stato notificato in data 17.12.2009, laddove la notificazione del PVC sarebbe avvenuta in data 22.10.2009, con conseguente nullita' dell'atto impositivo.

Con il quarto motivo si deduce, in via gradata, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, per non avere la sentenza impugnata ritenuto la nullita' dell'avviso di accertamento per assenza assoluta di motivazione, essendosi l'Ufficio limitato a descrivere i fatti, senza specificare per quale motivo il costo in oggetto e l'IVA relativa sarebbero privi di inerenza.

Con il quinto motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 115 c.p.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la sentenza impugnata negato l'inerenza in capo ad (---) SRL delle spese per consulenze legali per mancata allegazione della fattura ripresa a tassazione. Ritiene il ricorrente del tutto irrilevante tale circostanza, sia perche' il contenuto della fattura era stato riprodotto nell'avviso di accertamento in relazione ai dati essenziali (numero, imponibile, IVA, descrizione, soggetto emittente e cessionario), sia in quanto la descrizione della fattura non era stata oggetto di contestazione.

Con il sesto motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 115 c.p.c. per le medesime ragioni esposte in relazione al quinto motivo, ritenendo il ricorrente trattarsi di violazione di norma avente natura sostanziale.

Con il settimo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 17 Dir. IVA 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto non inerenti i costi a termini dell'articolo 75 TUIR, comma 5. Il ricorrente ritiene erroneo il richiamo al concetto di inerenza, proprio delle imposte dirette (articolo 109 TUIR, comma 5), laddove nella specie si verte in tema di diritto alla detrazione dell'IVA a termini del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19; rileva, a tale proposito, come il soggetto che detrae l'imposta non debba dimostrare il conseguimento di uno specifico interesse economico, essendo sufficiente, stante il principio di neutralita' dell'IVA, la prova del mero impiego di beni e servizi per operazioni rilevanti ai fini IVA, che si attua con l'assolvimento della rivalsa sull'IVA a monte nei confronti del cedente. Rileva come i costi professionali abbiano concorso al monte dei costi complessivi dell'operazione di acquisizione. Sotto questo specifico profilo il ricorrente formula questione di pregiudizialita' a termini dell'articolo 267 TFUE.

Con l'ottavo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR), articolo 109, comma 5, per non avere la CTR correttamente effettuato la verifica di inerenza dei costi per consulenze legali, connessi alla negoziazione del finanziamento bancario e indicati nella descrizione delle fatture di acquisto riaddebitate dalla controllante alla odierna ricorrente. Rileva come l'inerenza vada valutata in relazione all'operazione complessiva, riguardo alla quale parte ricorrente avrebbe tratto un vantaggio

economico, per effetto dell'acquisizione dell'intero complesso aziendale di (---) SPA mediante fusione per incorporazione; assume, pertanto, il ricorrente, persino in termini di evidenza, l'utilita' dei costi per prestazioni professionali sostenuti dalla societa' veicolo. In via meramente fattuale, osserva parte ricorrente come i ricavi netti del primo anno successivo alla fusione siano stati superiori all'entita' dei costi professionali.

Con il nono motivo di ricorso si censura violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articoli 16 e 17, nella parte in cui la sentenza ha ritenuto corretta l'irrogazione della sanzione, laddove l'avviso non conterrebbe una idonea descrizione dei fatti, degli elementi di prova e delle norme in virtu' delle quali ritenere accertato il dolo o la colpa del contribuente.

Con il decimo motivo si censura violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 8, del L. n. 212 del 2000, articolo 10, per omessa valutazione della buona fede del contribuente e per sussistenza di obiettive condizioni di nell'applicazione delle norme, stante anche un contraddittorio comportamento tenuto dall'amministrazione finanziaria in relazione ad altro accertamento nei confronti della societa' controllante.

2 - Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilita' del primo motivo di ricorso prospettata dal controricorrente, non trattandosi di questione di fatto.

2.1 - I primi quattro motivi vanno valutati congiuntamente.

Il giudice di appello, rigettando nel merito la pretesa del contribuente e facendo applicazione del principio della ragione piu' liquida, ha dichiarato assorbiti gli ulteriori motivi di gravame, alcuni dei quali attinenti a questioni preliminari (profili di legittimita' dell'avviso di accertamento).

Tuttavia, nella specie non ricorre l'istituto dell'assorbimento in senso proprio - applicabile ove la decisione sulla domanda assorbita divenga superflua per sopravvenuto difetto di interesse della parte che ha conseguito la tutela richiesta nel modo piu' pieno con la pronuncia assorbente - ma dell'assorbimento improprio, nella misura in cui il contribuente, odierno ricorrente, ha visto rigettata nel merito la propria pretesa, senza alcun esame delle questioni preliminari. Nel qual caso si verte in tema di rigetto implicito delle domande preliminari dichiarate impropriamente assorbite, rigetto che va impugnato - come, peraltro, il ricorrente ha fatto - nelle forme dell'omessa motivazione (Cass., Sez. I, 12 novembre 2018, n. 28995; Cass., Sez. I, 27 dicembre 2013, n. 28663; Cass., Sez. II, 9 ottobre 2012, n. 17219; Cass., Sez. V, 16 maggio 2012, n. 7663).
2.2 - Vertendosi nel caso dell'omissione assoluta di motivazione, il giudice di legittimita' diviene giudice del fatto processuale, in quanto chiamato a sindacare un vizio di inosservanza di norme processuali relative alla violazione denunciata (l'omessa decisione in ordine alle questioni preliminari dedotte dal ricorrente), che comporta per la Corte il potere-dovere di controllare sia l'esatta individuazione dell'interpretazione della norma astratta applicata o applicabile, sia l'esatta sussunzione della vicenda processuale nella norma medesima, sia - infine - l'intero processo logico seguito dal giudice di merito nell'applicare la norma processuale (Cass., Sez. II, 16 ottobre 2017, n. 24312; Cass., Sez. III, 8 giugno 2007, n. 13514). Cio', peraltro, sul presupposto che la questione sia dedotta a pena di inammissibilita' in relazione agli esatti termini in cui la

stessa sia stata esposta; con la conseguenza che, solo nel caso in cui la questione sia ammissibile, diviene possibile valutare la fondatezza del motivo medesimo (Cass., Sez. III, 23 gennaio 2006, n. 1221), sempre che la questione abbia natura esclusivamente giuridica e non richieda nuovi accertamenti di fatto (Cass., Sez. VI, 20 marzo 2015, n. 5724).

2.3 - Fatte tali premesse, i motivi vanno rigettati.

2.3.1 - Quanto alla questione della nullita' per mancato rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, (motivi primo, secondo e terzo), la questione e' priva di fondamento, posto che non risulta ne' dalla sentenza, ne' dal ricorso che sia stato eseguito un accesso in loco presso i locali della ricorrente, accesso che costituisce presupposto per l'applicazione del contraddittorio procedimentale (Cass., Sez. VI, 10 luglio 2018, n. 18103; Cass., Sez. V, 19 ottobre 2017, n. 24636; Cass., Sez. VI, 17 gennaio 2017, n. 1007; Cass., Sez. V, 5 dicembre 2014, n. 25759); ne' risulta trascritto, in parte qua, l'atto impositivo.

2.3.2 - Quanto alla questione della nullita' dell'avviso di accertamento per omessa motivazione, sia in relazione al vantaggio economico dell'operazione, sia in relazione al principio di inerenza ai fini IVA, nonche', infine, in relazione alla sussistenza dell'elemento psicologico in tema di sanzioni, si rileva come il ricorrente, pur avendo trascritto i motivi di ricorso gia' dedotti nel procedimento di primo grado e pur avendo allegato (peraltro assai succintamente) di avere riproposto tali questioni nelle controdeduzioni (peraltro senza ritrascrivere tali deduzioni nel ricorso in forma quasi inammissibile), non ha trascritto l'avviso di accertamento in parte qua, non rendendo possibile la verifica nel merito delle menzionate doglianze.

I motivi vanno, pertanto, rigettati.

3 - Il quinto e il sesto motivo, i quali si esaminano congiuntamente, sono inammissibili. I due motivi di censura si incentrano sulla motivazione del giudice di appello sotto il profilo di supposte carenze della delibazione del materiale probatorio. Il ricorrente chiede, peraltro, una rivalutazione delle emergenze processuali diversa da quella fornita dal giudice di merito, al quale soltanto spetta individuare le fonti del proprio convincimento (Cass., Sez. Lav., 7 giugno 2013, n. 14463), nonche' essendo il principio del libero convincimento di cui agli articoli 115 e 116 c.p.c. situato sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimita' (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940), salvo che si deduca che il giudice del merito abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti o abbia disatteso, valutandole secondo prudente apprezzamento, prove legali (Cass., VI, 17 gennaio 2019, n. 1229); il che, nella specie, non ricorre.

4 - Il settimo e l'ottavo motivo, i quali possono anch'essi essere esaminati congiuntamente, sono fondati e vanno accolti.

Secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il sistema delle detrazioni e, quindi, dei rimborsi, e' inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le

proprie attivita' economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralita' dell'imposizione fiscale per tutte le attivita' economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attivita', purche' queste siano, in linea di principio, soggett esse stesse all'IVA (CGUE 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, punti da 37 a 40, CGUE 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise, C-133/18, punto 35).

Questa Corte si e' uniformata a tale principio, osservando come l'inerenza debba essere valutata secondo un giudizio di carattere qualitativo e non quantitativo, correlato all'attivita' di impresa; con la conseguenza che, in tema di IVA, la detrazione non possa essere esclusa solo in virtu' di un mero giudizio fondato sulla congruita' del costo, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicita' dell'operazione, la quale costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione dell'operazione IVA con lo svolgimento dell'attivita' imprenditoriale (Cass., Sez. V, 28 dicembre 2018, n. 33574); sicche' si ammette che la detraibilita' dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive possa spettare anche in assenza del compimento di operazioni attive (Cass., Sez. V, 3 ottobre 2018, n. 23994).

Tali affermazioni costituiscono un corollario della neutralita' dell'IVA, che impone la detraibilita' dell'IVA assolta a monte, in quanto l'IVA non puo' essere un costo per un committente (cessionario) che sia soggetto IVA, salvo che risulti che l'operazione sia estranea all'attivita' imprenditoriale, sia in quanto bene destinato a esigenze private (Corte di Giustizia UE, 20 gennaio 2005, Hotel Scandic GasalAck, C-412/03, punto 23), sia in quanto non vi sia un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto (Corte di Giustizia UE, 6 ottobre 2009, SPA Landesorganisation Karnten, C-267/08, punto 19; Corte di Giustizia UE 2 giugno 2016, Lajver, C-263/15, punto 26), ovvero nel caso in cui venga dedotta la inesistenza della operazione sottostante l'emissione della fattura, ovvero la falsita' della fattura (Cass., n. 33574/2018, cit.).

La CTR, nello statuire che i costi per consulenze legali non siano riferibili ad attivita' dirette alla produzione del reddito della newCo, non si e' attenuta a tale principio, non avendo accertato, ai fini dell'esclusione della detrazione, la macroscopica antieconomicita' dell'operazione, ossia la "evidente incongruita' dell'operazione" (Cass., n. 33574/2018 cit.).

5 - Il nono motivo e' inammissibile, in quanto con esso non si censura una specifica statuizione contenuta nella sentenza impugnata, bensi' l'avviso di accertamento, laddove in materia di impugnazione vige il principio della conversione delle nullita' in motivi di impugnazione. In assenza della impugnazione delle specifiche statuizioni della sentenza, le eventuali nullita' restano sanate. Principio ancora piu' pregnante in materia tributaria, attesa la struttura impugnatoria del procedimento, ove si presuppone che la contestazione della pretesa erariale debba essere necessariamente prospettata attraverso specifici motivi di impugnazione dell'atto impositivo, non deducibili direttamente in sede di legittimita', ne' rilevabili di ufficio ove tali nullita' non siano state tempestivamente dedotte sin dal primo grado di giudizio (Cass., Sez. V, 18 maggio 2018, n. 12313).

6 - Il decimo motivo e' ugualmente inammissibile quale questione nuova, sia in quanto la sentenza impugnata non da' alcuna contezza della avvenuta trattazione della stessa nei procedenti gradi di giudizio - per cui il vizio si sarebbe dovuto dedurre nelle forme e con le modalita' del motivo di nullita' della sentenza e non nelle forme della violazione di legge - sia in

quanto la trattazione della suddetta questione durante il giudizio di primo grado e' esclusa dalla prospettazione dello stesso ricorrente, il quale ha dedotto di avere svolto tali censure solo in sede di controdeduzioni in appello.

Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione ai suindicati profili, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il settimo e l'ottavo motivo, rigetta il primo, il secondo e, il terzo e il quarto motivo, dichiara inammissibili il quinto, il sesto, il nono e il decimo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza