Sentenza del 29/07/2021 n. 21658 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 938/07/15 del 04/05/2015, la Commissione tributaria regionale della Puglia (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto da A.- AM. Iniziative Gestionali s.r.l. (di seguito A.S), consolidata di AM. s.p.a. (di seguito solo AMET), consolidante, avverso la sentenza n. 09/12/13 della Commissione tributaria provinciale di Bari (di seguito CT), che aveva respinto i ricorsi riuniti proposti dalla società contribuente nei confronti di tre avvisi di accertamento per IRES, IRAP e IVA e di un atto di contestazione sanzioni tutti relativi all'anno d'imposta 2005.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata gli atti impositivi avevano il seguente oggetto: a) avviso di accertamento n. (---), concernente l'indebita registrazione di fatture da parte di AIGS, con conseguente disconoscimento dei relativi costi e della relativa IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria (nella prospettazione di quest'ultima, i rapporti indebitamente contabilizzati da A. facevano in realtà capo al Comune di Trani, vero organizzatore della manifestazione denominata "Estate tranese"); b) avviso di accertamento n. (---), notificato ad A. quale consolidata, con il quale si recuperavano costi non inerenti annotati nella contabilità di A., giusta dichiarazione presentata dalla consolidante AM.; c) avviso di accertamento n. TVS090301436, notificato ad A. quale consolidata, e riguardante: c1) irregolare tenuta dei registri contabili; c2) minori ricavi derivanti dallo sconto praticato da AM., su richiesta di A., al Comune di Trani sul corrispettivo dovuto per pubblica illuminazione e semafori; c3) indebita deduzione di spese di pubblicità in assenza di contratto; d) atto di contestazione n. (---), notificato ad A., con il quale si irrogavano sanzioni con riferimento all'avviso di accertamento di cui sub c).

1.2. Giova, peraltro, osservare che l'oggetto del presente giudizio di cassazione è limitato alle seguenti riprese: 1) costi non inerenti per Euro 726.558,00 e relativa detrazione IVA (avvisi di accertamento n. (---) e n. (---)); 2) sconto concesso al Comune di Trani per Euro 166.832,65, oltre IVA (avviso di accertamento n. (---)); 3) indebita deduzione di spese di pubblicità per Euro 41.666,67, oltre IVA (avviso di accertamento n. (---)).

1.3. Per quanto ancora interessa in questa sede, il ragionamento della CTR può essere così sintetizzato: i) l'Ufficio non aveva mai ritenuto fittizia l'attività posta in essere da AIGS, sicchè non si comprendeva la ragione per la quale dovevano riconoscersi i ricavi ma non anche i costi, la cui inerenza rispetto all'oggetto sociale e all'attività svolta non era contestabile; ii) A. e AM. operavano in house, sicchè, da un lato, era normale che fossero soggette alle direttive del Comune di Trani, dall'altro non v'era ragione di disconoscere in capo ad A. l'attività esercitata in piena autonomia; iii) le spese di pubblicità erano deducibili, non essendo stata contestata l'inerenza del costo e non avendo rilievo le circostanze che le spese non erano state fatturate

direttamente al Comune di Trani, promotore della manifestazione ma con gestione economica affidata ad A., e che mancava la forma scritta, non necessaria, facendo fede la documentazione fotografica della cartellonistica della manifestazione; iv) lo sconto concesso da AM. sui corrispettivi dovuti dal Comune di Trani per i servizi di pubblica illuminazione e semafori rispondeva ad un insindacabile calcolo economico di convenienza nell'ambito della gestione economica della società e, in ogni caso, non v'era norma che "imponga che la natura e le modalità di determinazione di uno sconto debbano essere necessariamente inquadrate nel corrispondente ricavo, qualora la fonte dei ricavi sia attribuibile - come nel caso di specie - ad una molteplicità di attività svolte a favore di uno stesso soggetto (Comune di Trani) nei confronti del quale lo sconto può essere valutato con riferimento al complesso delle prestazioni effettuate", quali nella specie la gestione integrata dei servizi di illuminazione pubblica e semafori.

2. Con la sentenza n. 937/07/15 del 04/05/2015, sostanzialmente sovrapponibile alla precedente ed emessa in pari data dal medesimo collegio giudicante, la CTR accoglieva l'appello di AM. avverso la sentenza n. 8/12/13 della CTP, che aveva respinto i ricorsi riuniti proposti da AM. nei confronti di tre avvisi di accertamento per IRES, IRAP e IVA e di un atto di contestazione sanzioni sempre relativi all'anno d'imposta 2005.

2.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, gli atti impositivi avevano il seguente oggetto: a) avviso di accertamento n. (---), notificato a AM. quale consolidante, con il quale si recuperavano costi non inerenti annotati nella contabilità di A., giusta dichiarazione presentata dalla consolidante AM.; b) avviso di accertamento n. (---), notificato ad AM. quale consolidante, e riguardante: b1) irregolare tenuta dei registri contabili; b2) minori ricavi derivanti dallo sconto praticato da AM., su richiesta di A., al Comune di Trani sul corrispettivo dovuto per pubblica illuminazione e semafori; b3) indebita deduzione di spese di pubblicità in assenza di contratto; c) avviso di accertamento n. (---), notificato ad AM. quale consolidante, con il quale si accertavano maggiori imposte a fini IRES in relazione a quanto contestato con l'accertamento sub b) e si riteneva responsabile anche la consolidata A.; d) atto di contestazione n. (---), notificato ad AM., con il quale si irrogavano sanzioni con riferimento all'avviso di accertamento sub b).

2.2. La motivazione con la quale la CTR accoglieva - per quanto ancora interessa in questa sede - l'appello della società consolidante era analoga a quello concernente la sentenza emessa nei confronti della consolidata.

3. L'Agenzia delle entrate impugnava le sentenze della CTR con separati ricorsi per cassazione, entrambi affidati a due motivi.

4. A. e AM. resistevano con distinti controricorsi e depositavano altrettante memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente disposta la riunione del ricorso n. 26764/2015 R.G. al ricorso n. 26761/2015 R.G., trattandosi di controversie concernenti il medesimo anno d'imposta (2005) e riguardanti due società che, come risulta dalle sentenze impugnate, sono soggette alla

normativa concernente la redazione del bilancio consolidato di gruppo (AM. quale consolidante e A. quale consolidata).

2. Sempre in via pregiudiziale, va evidenziato che, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40 bis, comma 2, introdotto dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 35 conv. con modif. nella L. 30 luglio 2010, n. 122 "Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante".

2.1. La norma prevede, tra l'altro, che le decisioni concernenti le rettifiche del reddito della consolidante o della consolidata devono avvenire nel litisconsorzio necessario di entrambe le società (cfr. Cass. n. 1329 del 22/01/2020).

2.2. La disposizione ha, peraltro, effetto a far data dal 01/01/2011 ed, essendo stati gli atti impositivi tutti notificati negli ultimi mesi dell'anno 2010, non è chiaro, alla luce della documentazione prodotta (le parti non riferiscono la data di notificazione dei ricorsi davanti alla CTP), se la disposizione processuale trovi applicazione ai ricorsi proposti nei loro confronti e riuniti in primo grado.

2.3. In ogni caso, appare superfluo l'esame del fascicolo processuale al fine di verificare la data di notificazione dei ricorsi in primo grado atteso che, anche laddove si debba concludere per l'applicazione della novella e la sussistenza del litisconsorzio necessario tra consolidante e consolidata, il contraddittorio sarebbe comunque integro in ragione della riunione disposta in data odierna: invero, sia davanti alla CTP che davanti alla CTR le cause sono state trattate in unico contesto e dal medesimo collegio giudicante, con conseguente attuazione di quel litisconsorzio sostanziale sulla cui legittimità si è già soffermata più volte la giurisprudenza di questa Corte in materia tributaria (cfr. Cass. n. 29843 del 13/12/2017; Cass. n. 3830 del 18/02/2010).

2.3.1. In tale ipotesi, infatti, il rinvio al giudice di primo grado non sarebbe giustificato dalla necessità di salvaguardare il contraddittorio e si porrebbe in contrasto con il principio della ragionevole durata del processo (Cass. n. 3789 del 15/02/2018).

3. Sempre in via pregiudiziale, va dichiarata l'inammissibilità dei controricorsi depositati da A. ed AM. Invero, a fronte di ricorsi la cui notifica è stata ricevuta dalle società controricorrenti in data 05/11/2015, i controricorsi sono stati notificati solo in data 16/05/2016 e, quindi, tardivamente rispetto al termine di quaranta giorni previsto dalla legge.

4. Nel merito, preso atto dell'integrità del contraddittorio, possono essere esaminati congiuntamente i due analoghi motivi proposti dall'Agenzia delle entrate nei due giudizi riuniti.

5. Con il primo motivo di entrambi i ricorsi l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 85, 109 e 122 (Testo unico delle imposte

sui redditi - TUIR), nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 21 e 26 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

5.1. Quanto al recupero dei costi indebitamente dedotti e alla correlativa IVA indebitamente detratta, sebbene ad operare in concreto sia stata la società contribuente (dato assolutamente incontroverso), tutte le scelte sarebbero state effettuate dal Comune di Trani e A. sarebbe stata unicamente incaricata di attuare le iniziative e sostenere i relativi costi. Ne conseguirebbe che tutti i contratti con i fornitori sarebbero, in realtà, riconducibili al Comune di Trani e non ad A., sicchè quest'ultima non avrebbe titolo giuridico per dedurre i costi e detrarre l'IVA, con conseguenze che si ripercuoterebbero anche sul bilancio della consolidante AM.

5.2. Quanto al recupero a tassazione dello sconto che AM. avrebbe concesso al Comune di Trani su richiesta di A., la CTR avrebbe trascurato la circostanza che l'operazione sarebbe stata sollecitata dall'ente territoriale allo scopo di creare una risorsa finanziaria che le potesse consentire di organizzare la manifestazione in violazione del patto di stabilità. Ne deriverebbe che lo sconto non risponderebbe a logiche commerciali, come ritenuto dalla CTR, ma ad altre finalità.

6. La complessa censura va disattesa sotto entrambi i profili.

6.1. In via generale, va evidenziato che, secondo la giurisprudenza della S.C., la società di capitali con partecipazione pubblica non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perchè gli enti pubblici (comune, provincia e simili) ne posseggano le partecipazioni, in tutto o in parte, non assumendo rilievo alcuno, per le vicende della società medesima, la persona dell'azionista, dato che la società, quale persona giuridica privata, opera comunque nell'esercizio della propria autonomia negoziale. Il rapporto tra la società e l'ente locale è, cioè, di sostanziale autonomia, al punto che non è consentito al comune di incidere unilateralmente sullo svolgimento del rapporto medesimo (e sull'attività dell'ente collettivo) mediante l'esercizio di poteri autoritativi o discrezionali (così, da ultimo, Cass. n. 5346 del 22/02/2019; si vedano, altresì, Cass. S.U. n. 7799 del 15/04/2005; Cass. S.U. n. 392 del 11/01/2011; Cass. S.U. n. 8454 del 26/08/1998; Cass. S.U. n. 4989 del 06/05/1995; Cass. n. 3196 del 07/02/2017; con specifico riferimento alla società in house, si veda Cass. S.U. n. 7759 del 27/03/2017; Cass. n. 7222 del 22/03/2018).

6.1.1. Tale caratteristica non viene meno in caso di società cd. in house providing, in funzione dell'esistenza di un "controllo analogo" del Comune nei confronti della società. Invero, il cd. controllo analogo esercitato dall'Amministrazione sulla società partecipata serve a consentire all'azionista pubblico di svolgere un'influenza dominante sulla società, se del caso attraverso strumenti derogatori rispetto agli ordinari meccanismi di funzionamento, così da rendere il legame partecipativo assimilabile a una relazione interorganica; e tuttavia questa relazione interorganica non incide affatto sull'alterità soggettiva dell'ente societario nei confronti dell'amministrazione pubblica, dovendosi mantenere infine pur sempre separati i due enti - quello pubblico e quello privato societario - sul piano giuridico-formale, in quanto la società in house rappresenta pur sempre un centro di imputazione di rapporti e posizioni giuridiche soggettive diverso dall'ente partecipante (cfr. ancora la motivazione di Cass. n. 5346 del 2019, cit.).

6.1.2. In altre parole, la natura di ente in house deriva da una visione sostanziale del fenomeno tipico dell'approccio funzionale seguito in sede Europea, nell'ambito del quale gli istituti giuridici elaborati a livello sovranazionale sono applicati sulla base della reale essenza della fattispecie concreta, a prescindere dalle qualificazioni formali vigenti negli ordinamenti dei singoli Paesi membri. Resta intatta la considerazione, però, che nell'ambito dell'ordinamento nazionale non è prevista - per le società in house così come per quelle miste - alcuna apprezzabile deviazione rispetto alla comune disciplina privatistica delle società di capitali, nel senso che la posizione dei comuni all'interno della società è unicamente quella di socio in base al capitale conferito. Donde soltanto in tale veste l'ente pubblico può influire sul funzionamento della società, avvalendosi non di poteri pubblicistici ma dei soli strumenti previsti dal diritto societario, da esercitare a mezzo dei membri presenti negli organi della società (così, ancora, la motivazione di Cass. n. 5346 del 2019, cit.).

6.2. Posti i superiori principi di diritto, deve ritenersi la piena autonomia di A. rispetto al Comune di Trani, del quale non può essere considerata semplice articolazione, sicchè l'attività di A. va a quest'ultima imputata secondo le regole del diritto privato, non potendo ritenersi che detta società - e, dunque, anche i contratti dalla stessa stipulati - sia direttamente riconducibile al Comune di Trani.

6.3. Nè alcuna rilevanza - ovviamente ai limitati fini che qui interessano - può assumere la eventuale violazione del patto di stabilità, che sarebbe stata perpetrata dal Comune di Trani a mezzo l'indebito sconto ottenuto da AM. a fini di finanziamento dell'"Estate tranese", operando AM. a tutti gli effetti società privata, sebbene strumentale all'esercizio di attività istituzionale dell'ente pubblico territoriale.

6.4. La tesi dell'Agenzia delle entrate, del resto, si scontra con la ricostruzione in fatto della CTR, che ha ritenuto, da un lato, effettivamente ed autonomamente eseguita l'attività organizzativa di A., imputabile pertanto a quest'ultima (sicchè, a fronte dei ricavi realizzati, vanno dedotti necessariamente i corrispondenti costi e detratta l'IVA corrisposta sulle fatture passive); dall'altro, insindacabile - sotto il profilo imprenditoriale - la scelta di AM. di concedere al Comune di Trani uno sconto sui servizi di pubblica illuminazione e semafori allo stesso forniti.

6.4.1. Più in particolare, la questione sub a) attiene alla legittima stipulazione, da parte di A., dei contratti con i fornitori: la CTR ha ritenuto che gli stessi siano effettivamente imputabili a quest'ultima, l'Agenzia sostiene che fanno in realtà capo al Comune di Trani. Posto che A., come riconosciuto dalla stessa ricorrente, è centro autonomo di imputazione di diritti e di obblighi, anche sotto il profilo fiscale, il motivo finisce, inammissibilmente, per mettere in discussione, con la proposizione di un vizio di violazione di legge, l'accertamento in fatto compiuto in appello.

6.4.2. La questione sub b), invece, attiene alla legittimità dello sconto concesso da AM. al Comune di Trani. In proposito sembra che l'Agenzia delle entrate voglia mettere in discussione l'esistenza dei presupposti fattuali dello sconto: non si tratterebbe di un'operazione economica di natura commerciale, ma avrebbe finalità di finanziamento della manifestazione "Estate tranese".

6.4.3. Tuttavia, tale diversa qualificazione (finanziamento e non sconto) non integra una violazione di legge, ma impinge il merito della valutazione della CTR, riguardando la qualificazione dello sconto come autonomo e spontaneo (cfr. Cass. n. 10104 del 28/05/2020; Cass. n. 20964 del 16/10/2015). Analogamente, la contestata imposizione dello sconto da parte del Comune di Trani costituisce una questione di merito e non di diritto, posto che risulta l'esistenza della nota di credito (cfr. Cass. S.U. n. 10225 del 26/04/2017).

6.5. Va allora evidenziato che - al di là di ogni questione di diritto concernente la natura di società in house di A. e di AM., le modalità con cui le stesse operano, i rapporti con il Comune di Trani e la pretesa violazione del patto di stabilità (questioni che, come precedentemente chiarito, si rivelano infondate) - l'Agenzia delle entrate tenta surrettiziamente di infirmare la ricostruzione in fatto operata dalle sentenze impugnate attraverso la proposizione di un vizio di violazione di legge, sicchè la censura si rivela inammissibile in parte qua.

7. Con il secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 108 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che, quanto alle spese di sponsorizzazione, la CTR avrebbe trascurato il quadro istruttorio e, in particolare, l'assenza di un contratto scritto.

8. Il motivo va disatteso.

8.1. La CTR ha qualificato le spese di sponsorizzazione come spese di pubblicità, ha ritenuto incontestata l'inerenza del costo e ha reputato corretta la fatturazione di dette spese da parte di A., che ha gestito economicamente la manifestazione, nei confronti di AM., che ha promosso il suo marchio, nonchè irrilevante la mancanza di forma scritta del contratto inter partes, facendo fede la documentazione fotografica della cartellonistica della manifestazione.

8.2. A fronte di tale accertamento in fatto, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato, in primo luogo e diversamente da quanto affermato dalla CTR, che AM. non avrebbe avuto alcun beneficio dalla pubblicità, richiamando a supporto gli atti di indagine. Secondariamente, ha evidenziato la mancanza di un contratto redatto per iscritto, con l'indicazione di costi e durata della sponsorizzazione.

8.3. Posto che A. e AM. sono società private e non enti pubblici, sicchè non è necessaria la forma scritta ad substantiam per la valida stipulazione dei contratti con dette società, l'Agenzia delle entrate tende, per il resto, a mettere in discussione l'accertamento in fatto compiuto dalla CTR, che ha valutato la sussistenza del beneficio economico ottenuto da AM. con la sponsorizzazione, la certezza del costo e l'effettività delle prestazioni eseguite (con riferimento alle fatture e alla documentazione fotografica) e la loro inerenza all'attività imprenditoriale (incontestata).

8.4. Come già precedentemente evidenziato, l'accertamento in fatto della CTR non può essere messo in discussione con la proposizione di un vizio di violazione di legge. La difesa erariale propone, in realtà, una censura di insufficienza motivazionale, inammissibile in ragione della novella all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile nel caso di specie (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

9. In conclusione, i ricorsi riuniti vanno rigettati.

9.1. L'evidenziata inammissibilità dei controricorsi implica che nulla è dovuto alle società contribuenti per le spese di lite.

9.2. Il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa, ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile, disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 - un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del medesimo art. 13, comma 1 bis non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass. n. 5955 del 14/03/2014; Cass. n. 23514 del 05/11/2014; Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta i ricorsi riuniti.

Si dà atto che, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, la presente sentenza è sottoscritta unicamente dal Presidente del Collegio per impedimento del Consigliere estensore a recarsi nella città di Roma in ragione dell'emergenza sanitaria Covid-19.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 29 luglio 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza