Sentenza del 02/12/2021 n. 37910 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Risulta dagli atti della causa n. 6617/2014 R.G. che la società contribuente C. SPA, quale società consolidata aderente al regime del consolidato fiscale nazionale di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), artt. 117 e ss. ha impugnato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2006, notificato nel 2010, prima dell'entrata in vigore del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40-bis e, pertanto, attinente alle rettifiche di primo livello relative al reddito della società consolidata e alla maggiore imposta teorica conseguente all'accertato maggior reddito, senza liquidazione della stessa. Con l'atto qui impugnato - per quanto qui rileva - venivano disconosciuti costi per servizi infragruppo sostenuti dalla consolidante e riaddebitati alla società contribuente, in quanto non inerenti.

La società contribuente ha eccepito la nullità dell'avviso di accertamento per superamento del termine di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5, nonchè ha dedotto nel merito l'inerenza dei costi sostenuti dalla controllante.

La CTP di Milano ha accolto il ricorso nel merito. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 11 settembre 2013, ha accolto l'appello dell'Ufficio. In particolare, la CTR ha rigettato l'eccezione di nullità dell'atto impugnato per superamento del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, ma nel merito, ha ritenuto che la documentazione prodotta da parte contribuente non fosse accompagnata da idonea documentazione attestante effettività, congruità e nesso causale con l'attività della consolidata, aggiungendo che la società contribuente non avesse provato di essere priva di risorse umane in grado di assolvere i compiti affidati alla capogruppo, nonchè ritenendo che il criterio di riaddebito dei costi, pari al 50% non proverebbe i costi effettivamente sostenuti.

Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente affidato a dodici motivi, cui ha resistito l'Ufficio con controricorso.

Con istanza in data 15 dicembre 2020, la società contribuente ha dato atto di avere aderito alla definizione agevolata a termini del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6 in relazione all'avviso di accertamento di secondo livello, fondato sull'avviso di accertamento di primo livello in oggetto.

Risulta dagli atti della causa n. 10370/2015 R.G. che le società contribuenti C. SPA e P. F. SPA, rispettivamente nelle qualità di consolidata e consolidante, aderenti al regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 e ss. TUIR, hanno impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello relativo al periodo di imposta 2006, emesso a termini dell'art. 118 TUIR prima dell'entrata in vigore del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40-bis attinente alla liquidazione

delle imposte conseguenti agli accertamenti contenuti nell'avviso di primo livello di cui al precedente giudizio, con cui venivano eseguite delle riprese sul reddito della società consolidata conseguenti al disconoscimento di costi infragruppo sostenuti dalla consolidante e riaddebitati alla società contribuente, ritenuti non inerenti, con conseguente recupero di IRAP e IVA. La CTP di Torino ha accolto il ricorso e la CTR del Piemonte, con sentenza in data 10 ottobre 2014, ha rigettato l'appello dell'Ufficio, operando una motivazione per relationem alla sentenza della CTP di Milano che aveva originariamente annullato l'avviso di primo livello di cui al precedente giudizio, sentenza alla quale la CTP di Torino si era uniformata, nonchè adottando una seconda ratio decidendi, con la quale i costi sono stati ritenuti inerenti.

Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a tre motivi, cui hanno resistito le società contribuenti, le quali hanno proposto ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi.

Con istanza in data 15 dicembre 2020, le società contribuenti ricorrenti incidentali hanno dato atto di avere aderito alla definizione agevolata a termini del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6 in relazione all'avviso di accertamento in oggetto.

Con istanza depositata in data 8 settembre 2021 il ricorrente principale ha chiesto dichiararsi la cessazione della materia del contendere.

Risulta dagli atti della causa n. 28953/2015 R.G. la società contribuente C. SPA, quale società consolidata, ha gravato con ricorso per revocazione la sentenza della CTR della Lombardia dell'11 settembre 2013, già oggetto del primo giudizio in relazione all'avviso di accertamento di primo livello, deducendo errore percettivo da parte del giudice di appello sia nella parte in cui avesse supposto che l'Ufficio aveva contestato i fatti dedotti dalla contribuente, sia nella parte in cui avesse supposto che l'Ufficio aveva indicato anche la non effettività dei costi ripresi a tassazione, sia nella parte in cui avesse supposto che non fosse rinvenibile negli atti del giudizio il criterio di ripartizione dei costi. Il ricorso per revocazione è stato dichiarato inammissibile con sentenza della CTR della Lombardia in data 8 maggio 2015, la quale ha ritenuto che l'erronea applicazione del principio di non contestazione va censurato con ricorso per cassazione, precisando che gli ulteriori punti dedotti da parte ricorrente hanno costituito punti controversi sui quali la CTR si è pronunciata.

Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente affidato a due motivi, cui ha resistito l'Ufficio con controricorso.

Con istanza in data 15 dicembre 2020, la società contribuente ha dato atto di avere aderito alla definizione agevolata a termini del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6 in relazione all'avviso di accertamento di secondo livello di liquidazione dell'imposta.

In tutti e tre i richiamati giudizi le società contribuenti, con istanza in data 15 ottobre 2021, hanno formulato tempestiva istanza di trattazione orale.

Motivi della decisione

1.1. Con riferimento alla causa n. 6617/2014 R.G., con il primo motivo del ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza a che in violazione del D.Lgs. 31

dicembre 1992, n. 546, art. 36 per motivazione apparente, per avere il giudice di appello limitato la conferma della ripresa a tassazione dei costi infragruppo per via di una mera trascrizione di parti dell'atto impugnato senza procedere ad autonoma rielaborazione.

1.2. Con il secondo motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 115 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 nonchè in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere il giudice di appello affermato che incombesse alla contribuente l'onere di provare fatti, quali la non duplicazione dei costi e i vantaggi dei costi infragruppo, che invece erano pacifici per non essere stati specificamente contestati dall'Ufficio in sede di controdeduzioni in primo grado.

1.3. Con il terzo motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 per ultrapetizione in relazione a questioni decise favorevolmente dal giudice di primo grado, quali l'effettività, la non duplicazione dei costi e i vantaggi arrecati dai costi infragruppo, che l'Ufficio non avrebbe riproposto in appello.

1.4. Con il quarto motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti, quali le risultanze della relazione della società di revisione, i criteri di ripartizione/allocazione dei costi infragruppo tra consolidante e consolidata e l'effettività delle spese sostenute da P. F. SPA.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa o insufficiente motivazione in relazione ai fatti controversi e decisivi ai fini del giudizio.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (TUIR) e dell'art. 2697 c.c., per avere il giudice di appello addossato al contribuente l'onere di provare l'inerenza dei costi infragruppo, anche in relazione a quei costi (costi per servizi cd. necessari) per i quali l'inerenza sarebbe in re ipsa.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 190 TUIR e dell'art. 2697 c.c. per avere il giudice di appello affermato che ai fini della deducibilità di un costo graverebbe sul contribuente l'onere di dimostrare con "documentazione formale" che il costo sia riferito a servizi tali da attribuire alla contribuente un reale vantaggio economico, laddove la prova potrebbe essere fornita senza vincoli di sorta, nonchè senza considerare anche i vantaggi potenziali e futuri.

1.8. Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR e dell'art. 2697 c.c., per avere la sentenza impugnata affermato che ai fini della deduzione di un costo per servizi infragruppo incomberebbe sul contribuente l'onere di provare un fatto negativo, consistente nel non avere provato di non essersi avvalsa di servizi acquisiti da soggetti terzi ricompresi nei costi sostenuti e addebitati dalla società controllante.

1.9. Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 109 TUIR per avere il giudice di appello affermato che ai fini della prova della deducibilità dei costi la documentazione prodotta sarebbe ininfluente ni quanto non corredata di "data" certa, osservandosi come l'art. 109 TUIR non pone vincoli di sorta alla prova del contribuente.

1.10. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per non avere il giudice di appello dichiarato l'inammissibilità del motivo di appello dell'Ufficio relativo alla formazione del giudicato interno conseguente all'omessa impugnazione del capo della sentenza di primo grado relativo alla ripresa degli interessi attivi, nonchè nullità della sentenza per omessa motivazione sul punto.

1.11. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 118 e 163 TUIR, per avere la sentenza impugnata considerato isolatamente il reddito della controllata, senza fare applicazione del regime del consolidato nazionale, con conseguente violazione del principio di capacità contributiva e del divieto di doppia imposizione. Evidenzia parte ricorrente che l'adesione al regime del consolidato fiscale nazionale determina un reddito globale, sicchè la rettifica in aumento nei confronti della consolidata per disconoscimento di costi infragruppo determinerebbe la riduzione del reddito globale risultante dalla dichiarazione della consolidante. Osserva, inoltre, parte ricorrente come il reddito consolidato coincide con quello che si sarebbe avuto se la consolidante non avesse riaddebitato i costi alla società contribuente. Formula, in subordine, questione di legittimità costituzionale delle suddette disposizioni in relazione all'art. 53 Cost..

1.12. Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per motivazione apparente anche in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 in relazione alla pronuncia sulla eccessiva durata della verifica, omessa pronuncia e violazione dell'art. 112 c.p.c., nonchè violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non essersi il giudice di appello pronunciato sulla questione della nullità dell'avviso di accertamento, nonostante la verifica fosse durata cinquantadue giorni lavorativi, oltre il termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5.

1.13. Con il primo motivo del ricorso principale nel giudizio n. 10370/2015 R.G., si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per mancanza di motivazione, anche in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 61, art. 36, comma 2, n. 4, violazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 111 Cost..

1.14. Con il secondo motivo del medesimo ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 109 TUIR e dell'art. 2967 c.c., per non avere il giudice di appello considerato che la tassazione secondo il consolidato fiscale nazionale non prevederebbe deroghe all'obbligo di ciascuna società aderente al consolidato di determinare il proprio reddito secondo le regole ordinarie e, in particolare, in ossequio al principio di inerenza.

1.15. Con il terzo motivo del medesimo ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 9 e art. 110, comma 7, TUIR, nella parte in

cui il giudice di appello ha confermato la statuizione del giudice di primo grado in relazione al calcolo degli interessi attivi. Osserva il ricorrente principale come il giudice di appello non avrebbe preso in esame i tassi praticati dagli operatori in regime di libera concorrenza ai fini del computo del valore normale degli stessi.

1.16. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'omessa verifica in fatto che la verifica dalla quale ha tratto origine l'atto impositivo si è protratta oltre il termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 formulandosi anche sotto tale motivo il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.17. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per non avere il giudice di appello dichiarato l'inammissibilità del secondo motivo di merito dell'appello in tema di ripresa degli interessi attivi, laddove l'Ufficio non avrebbe mosso alcuna censura alla pronuncia di primo grado in relazione a tale specifico profilo.

1.18. Con il primo motivo del ricorso nel procedimento n. 28953/2015 R.G. si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 115 c.p.c. e violazione dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice di appello dichiarato inammissibile il primo motivo del ricorso per difetto di decisività dell'errore revocatorio, laddove l'errore percettivo del giudice di appello sarebbe evidente e decisivo ai fini del giudizio. Evidenzia il ricorrente come in sede di revocazione sia stata denunciata l'erronea percezione del contenuto delle controdeduzioni in primo grado dell'Ufficio, denunciandosi come il primo grado l'Ufficio non avrebbe preso posizione sui motivi del ricorso della società contribuente, trascrivendo il ricorrente, all'uopo, il contenuto della sentenza di appello e quello delle controdeduzioni in primo grado dell'Ufficio.

1.19. Con il secondo motivo proposto nel medesimo procedimento si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere il giudice di appello dichiarato inammissibile il ricorso per revocazione, non incidendo il giudizio dato dal giudice di appello sull'ammissibilità del ricorso per revocazione, nonchè stante l'immediata rilevabilità dell'errore percettivo compiuto dal giudice di appello.

2. Va preliminarmente disposta la riunione, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., delle cause nn. 28953/2015 e 10370/2015 R.G. alla causa n. 5954/2014 R.G., attesa la connessione soggettiva e oggettiva, quest'ultima resa evidente dalla natura delle questioni trattate, essendo l'istituto della riunione volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi (ove riuniti, anche quanto alle spese processuali), oltre alla certezza del diritto, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia (Cass., Sez. U., 13 settembre 2005, n. 18125), nonchè (non secondariamente) al fine di evitare decisioni contrastanti (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27550), stanti gli evidenti profili di analogia delle questioni sostanziali e processuali trattate.

3. Deve darsi preliminarmente atto che la causa n. 10370/2015 R.G. è stata definita, stante l'adesione di parte contribuente, ricorrente incidentale, alla definizione agevolata di cui al D.L. n. 119 del 2018, art. 6 e la richiesta del ricorrente principale di cessazione della materia del contendere. Il ricorrente incidentale ha allegato la ricevuta di ricezione dell'istanza di definizione agevolata da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'Ufficio, ricorrente principale, ha dato atto che parte contribuente ha provveduto al pagamento previsto per il perfezionamento della definizione stessa. Deve, pertanto, dichiararsi l'intervenuta estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, con spese a carico di ciascuna parte che le abbia anticipate, a termini del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46, comma 3.

4. Ne consegue che, stante la definizione della controversia in relazione all'avviso di secondo livello, avente ad oggetto la determinazione della maggiore imposta sulla base degli accertamenti contenuti nell'accertamento di primo livello, non vi è più interesse delle parti all'esame dei ricorsi aventi ad oggetto sia la sentenza che si è pronunciata sull'avviso di primo livello, sia quella che si è pronunciata sulla revocazione della suddetta sentenza, atteso che l'intervenuta definizione della controversia in relazione all'imposta concretamente determinata dall'Ufficio elimina l'interesse delle parti alla controversia in relazione alla maggiore imposta teorica conseguente all'accertato maggior reddito.

5. Deve, pertanto, dichiararsi - per effetto della cessazione della materia del contendere nel giudizio n. 10370/2015 R.G. l'inammissibilità degli ulteriori giudizi riuniti proposti da parte contribuente per difetto di interesse. Le spese processuali dei due giudizi riuniti, stante la definizione delle cause riunite mediante adesione alla definizione agevolata, sono integralmente compensate tra le parti. Non sussistono i presupposti per l'applicazione del raddoppio del contributo unificato, nè quanto all'Ufficio, non assoggettato a tale regime (Cass., Sez. VI, 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass., Sez. III, 14 marzo 2014, n. 5955), nè nei confronti delle parti private ricorrenti, trattandosi di causa di inammissibilità sopravvenuta rispetto alla proposizione del ricorso (Cass., Sez. VI, 7 giugno 2018, n. 14782).

P.Q.M.

La Corte dispone la riunione al giudizio n. 6617/2014 R.G. dei giudizi nn. 10370/2015 R.G. e 28953/2015 R.G.; dichiara l'estinzione per cessazione della materia del contendere in relazione al giudizio n. 10370/2015 R.G. e dichiara l'inammissibilità dei giudizi nn. 6617/2014 R.G. e 28953/2015 R.G.; dichiara che nel giudizio n. 10370/2015 R.G. le spese restano a carico delle parti che le hanno anticipate e per gli altri giudizi sono integralmente compensate tra le parti.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza