Sentenza del 05/04/2022 n. 10881 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con sentenza n. 189/2/2013 depositata in data 9/12/2013 la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 213/2/12 della Commissione Tributaria Provinciale di Teramo, la quale a sua volta aveva accolto il ricorso della società Lxxxx F.lli D.C. S.r.l., alias LDC S.r.l., avente ad oggetto l'avviso di accertamento per II. DD. e IVA 2006.

2. In particolare, premesso che la contribuente aderiva ex art. 117 T.U.I.R. per l'anno di imposta suddetto al consolidato fiscale del gruppo presieduto dalla D.C. S.p.a., l'Amministrazione finanziaria contestava per l'anno di imposta suddetto l'ingiustificata ripartizione di costi per servizi amministrativi (ufficio acquisti, vendite, personale, EDP) asseritamente ricevuti dalla consolidante D.C. S.p.a. e svolti anche a favore delle altre compartecipate Sola Precompressi per l'Edilizia S.r.l., Cementi Armati Prefabbricati Precompressi Axxxx C.xxxxx. S.r.l. e D.C. Edilizia S.r.l., non inerenti ai fini IVA e IRAP, oltre a sanzioni e interessi.

3. La CTP riteneva corretta la ripartizione dei costi operata dalla contribuente per servizi amministrativi prestati in proprio favore dalla controllante D.C. S.p.a., eseguita secondo il criterio di suddivisione in quote proporzionali, e che l'Agenzia non avesse dato la dimostrazione del conseguimento di indebiti vantaggi fiscali per effetto di tale ripartizione, decisione interamente riformata dal giudice d'appello.

4. Avverso tale decisione la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi, che illustra con memoria, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Con il primo motivo la ricorrente - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - deduce la nullità della sentenza per violazione del dispositivo, recante erroneamente il "rigetto del ricorso".

6. Il motivo è infondato. Non è sufficiente, perchè la motivazione di una sentenza sia definita "contraddittoria", anche con riferimento al suo dispositivo, che un'espressione sia in contrasto con un'altra, essendo indispensabile, altresì, che si sia in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la "ratio decidenti" che sorregge il "decisum" adottato. Non vi è, pertanto, "motivazione contraddittoria" allorchè dalla lettura della sentenza sia agevole accertare che si versa in un'ipotesi di errore materiale nella redazione della

sentenza stessa e che, dunque, non sussistono incertezze su quella che è stata la volontà del giudice (Cass. Sez. 3, Sent. n. 8106 del 06/04/2006, Rv. 588581 - 01).

7. Infatti, è assodato che il vizio di contraddittorietà ricorre solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere il significato della decisione adottata, per cui non sussiste "motivazione contraddittoria" allorchè, dalla lettura della sentenza, non sussistano dubbi di sorta su quella che è stata la volontà decisoria (Cass. Sez. U, Sentenza n. 25984 del 22/12/2010, Rv. 615519 - 01; conforme Cass. Sez. 1, Sentenza n. 3270 del 18/02/2015). Nel caso di specie tutto il tenore dell'esposizione compiuta dalla CTR nei "motivi della decisione" è nel senso dell'accoglimento dell'appello dell'Agenzia, come d'altro canto l'inizio della stessa parte dispositiva che recita: "1) in accoglimento dell'appello proposto". Alla luce di quanto precede, la menzione del rigetto del ricorso della società va riferita senza dubbio all'effetto dell'accoglimento del gravame, ossia il rigetto del ricorso introduttivo del giudizio.

8. Con il secondo motivo la ricorrente - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - prospetta la nullità della sentenza per violazione della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, in quanto i giudici di appello non si sarebbero pronunciati su un motivo di appello sollevato dall'Agenzia di contraddittorietà della motivazione della sentenza di primo grado.

9. Il motivo è inammissibile ex art. 100 c.p.c., come puntualmente eccepito in controricorso, non avendo la contribuente interesse a far valere una presunta mancata pronuncia su di un motivo di appello dell'Agenzia e dunque non proprio.

10. Con il terzo motivo la ricorrente - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - prospetta la nullità del procedimento per aver i giudici d'appello ragionato su di un elemento nuovo alternativo al criterio proporzionale, ossia l'obbligatorietà dell'analitica determinazione dei costi oggetto di ripresa, non costituente oggetto dell'avviso di accertamento, nè del giudizio di primo grado.

11. Il motivo è inammissibile, in quanto la considerazione del criterio analitico in luogo di quello proporzionale non è un fatto storico nuovo, nè tanto meno una nuova domanda o eccezione, ma un'argomentazione difensiva.

Al proposito è opportuno ricordare che questa Corte ha più volte ribadito che "In tema di contenzioso tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, comma 2, riguarda l'eccezione in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, ma non limita la possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perchè le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezione in senso tecnico" (così Cass. 14486/13; conformi Cass. 12008/11, Cass. 3338/11).

Le argomentazioni spese nell'appello dell'Ufficio in ordine alle anomalie ravvisabili sul computo dei costi oggetto di ripresa non costituiscono nuove domande, individuate da "causa petendi", "petitum" e soggetti, nè sono nuovi fatti storici posti alla base delle riprese - dal momento che i costi contestati sono i medesimi -, e non sono neppure nuove eccezioni, ossia fatti impeditivi o

modificativi o estintivi del diritto azionato da controparte, ma sono mere difese, ossia argomentazioni volte a confutare in fatto o in diritto le contestazioni mosse dal contribuente circa la legittimità dell'atto impugnato o la fondatezza della pretesa tributaria.

12. Con il quarto motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - si prospetta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, circa l'erroneo metodo usato dall'Amministrazione finanziaria per la rideterminazione dei costi da ripartire tra le consociate, erroneità derivante dall'accorpamento di due variabili, le fatture di acquisto e le fatture di vendita, non omogenee.

13. Il motivo è inammissibile. Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione. (Cass. Sez. 3 -, Sentenza n. 2151 del 29/01/2021 (Rv. 660437 01). Nessun omesso esame sussiste nel caso di specie, dal momento che la CTR ha ritenuto illegittimo il criterio di riparto dei costi ex art. 109 TUIR operato dalla contribuente e, così facendo, ha necessariamente anche rigettato la difesa relativa all'erroneità del diverso criterio di riparto adottato dall'Agenzia.

14. Con il quinto motivo la ricorrente - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, ossia la circostanza che nella fattispecie la controllante D.C. S.p.a. aveva optato per l'anno di imposta per il regime di tassazione del consolidato nazionale ex art. 117 e ss. TUIR, il che eliminava ogni vantaggio fiscale nella ripartizione dei costi.

15. Il motivo non può trovare ingresso. Per giurisprudenza costante della Sezione in tema di imposte dirette come di IVA, ai fini della detrazione di un costo D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19 (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 18904 del 17/07/2018) e della relativa deduzione dalla base imponibile ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 30366 del 21/11/2019), la prova dell'inerenza del medesimo costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato.

L'Agenzia non ha contestato il carattere elusivo del riparto dei costi, bensì l'assenza dei requisiti di certezza, documentabilità e inerenza ai fini dell'art. 109 TUIR e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e, a tal fine, l'incongruenza del criterio di riparto dei costi è uno degli elementi indiziari evidenziati dall'Amministrazione finanziaria, fermo restando che è il contribuente ad essere tenuto a dimostrare, nell'ipotesi di contestazione da parte dall'Amministrazione finanziaria, anche la coerenza economica degli stessi rispetto ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, ai fini della deducibilità dei costi e di detraibilità della relativa IVA (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14858 del 07/06/2018).

16. Con il sesto motivo di ricorso - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - la società lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti,

la circostanza che nel caso in esame il mancato riconoscimento del costo determina una doppia imposizione, in assenza di rettifica dei ricavi della controllante.

17. Il motivo è inammissibile. Oltre a quanto già sopra considerato in rapporto ad altra censura per omessa pronuncia, il mezzo in disamina è inammissibile anche per difetto di rilevanza. Infatti, la circostanza che nella fattispecie la controllante D.C. S.p.a. ha optato nell'anno di imposta oggetto di ripresa per il regime di tassazione del consolidato nazionale ex art. 117 e ss. TUIR non incide sulle riprese IVA e IRAP per cui è causa, dal momento che ai fini IRAP e IVA non vale il principio dell'imposta di gruppo, essendovi a riguardo singole obbligazioni tributarie in capo alle consociate.

Pertanto, correttamente il giudice d'appello ha deciso nel merito sulle riprese, ritenendo così, tra l'altro, non sussistente alcun profilo di doppia imposizione, poichè la controversia riguarda le autonome obbligazioni IVA e IRAP in capo alla consolidata, mentre nei confronti della consolidante è stata recuperata una diversa imposta, l'IRES, e questa non è materia oggetto del contendere nella presente controversia, e la D.C. S.p.a. non è neppure parte del presente processo.

18. Con il settimo motivo la società - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - prospetta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, circa la congruenza e inerenza dei costi dedotti dalla contribuente, non avendo la CTR valutato la documentazione prodotta dalla contribuente.

19. Come eccepito in controricorso la censura è inammissibile, sia perchè diretta ad ottenere una indebita rivalutazione del compendio istruttorio in presenza di pacifica valutazione del fatto da parte del giudice (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), sia per difetto di autosufficienza. Il requisito è prescritto, a pena di inammissibilità, dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, ed è volto ad agevolare la comprensione dell'oggetto della pretesa e del tenore della sentenza impugnata, da evincersi unitamente ai motivi dell'impugnazione: ne deriva che il ricorrente ha l'onere di operare una chiara esposizione funzionale alla piena valutazione di detti motivi in base alla sola lettura del ricorso, al fine di consentire alla Corte di cassazione (che non è tenuta a ricercare gli atti o a stabilire essa stessa se ed in quali parti rilevino) di verificare se quanto lo stesso afferma trovi effettivo riscontro, anche sulla base degli atti o documenti prodotti sui quali il ricorso si fonda, la cui testuale riproduzione, in tutto o in parte, è invece richiesta quando la sentenza è censurata per non averne tenuto conto (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 24340 del 04/10/2018, Rv. 651398 - 01) e, nel caso di specie, non sono neppure riprodotti i documenti oggetto del motivo.

20. Con l'ottavo motivo la contribuente - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. con riferimento all'applicazione del canone dell'onere della prova, spettando al contribuente la prova dei presupposti per la deducibilità del costo e all'Amministrazione il disegno elusivo.

Con il nono motivo di ricorso - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - si denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 non essendo consentito

all'Amministrazione finanziaria disconoscere il diritto a detrazione sulla base dell'antieconomicità.

Con il decimo motivo la ricorrente - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR con riferimento all'inerenza, sia da un punto di vista qualitativo, del costo correlato all'attività di impresa della società, sia quantitativo, tenuto conto che la ripartizione dei costi non è avvenuta in modo forfettario, ma in funzione delle variabili contabili che denotano le utilità dei servizi resi dalla consolidante alla consolidata e, in ogni caso come ulteriormente elaborato nella memoria illustrativa - perchè non sussiste la ritenuta antieconomicità tenuto conto che l'adesione al consolidato fiscale da parte del gruppo di cui la contribuente fa parte non ha comportato alcun risparmio fiscale.

21. I motivi, connessi, possono essere esaminati congiuntamente e sono inammissibili. L'ottavo motivo non è congruente con la fattispecie, in cui non si discute dell'esistenza di un "disegno elusivo".

In riferimento agli altri due motivi in disamina, va innanzitutto reiterata l'irrilevanza dell'adesione al consolidato fiscale ai fini della decisione sulle riprese IRAP e IVA, per le quali non vale il principio dell'imposta di gruppo, essendo distinte e singole le relative obbligazioni tributarie in capo alle consociate.

22. Inoltre, dietro lo schermo della prospettata violazione di legge, i mezzi di impugnazione in realtà investono l'accertamento in fatto compiuto dalla CTR circa l'assenza dei presupposti per la deduzione e detrazione del costo in questione, ulteriore profilo di inammissibilità.

Il decimo motivo in particolare, contenente una congerie di aspetti in larga parte già oggetto dei precedenti motivi, è complessivamente diretto a contrapporre all'accertamento in fatto compiuto dal giudice d'appello la diversa prospettazione fattuale della parte, di cui viene chiesto l'accoglimento attraverso la rivalutazione del materiale probatorio in termini preclusi al giudice di legittimità.

23. Infine, con riferimento all'antieconornicità, va ribadito anche nella presente fattispecie il principio di diritto consolidato nella giurisprudenza della Sezione, tanto ai fini delle imposte dirette che della ripresa IVA, secondo cui lo scostamento dal "valore normale" del prezzo di transazione D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 9 può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità delle operazioni sotto il profilo della carenza di inerenza dei costi eccessivi, ovvero del possibile occultamento (parziale) del prezzo nel caso di profitti eccessivamente bassi (Sez. 5 -, Sentenza n. 16948 del 25/06/2019 (Rv. 654388 02).

24. In conclusione il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite seguono la soccombenza, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 4.100,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del Collegio e non anche dall'Estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, trasmesso per posta elettronica su supporto non modificabile.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza