Sentenza del 31/08/2022 n. 25549 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dalla sentenza impugnata che l'Agenzia delle Entrate recuperò nell'anno d'imposta 2007 nei confronti della contribuente, che svolge attività di commercio di autoveicoli civili, industriali e agricoli, motoveicoli, nautica da diporto e accessori, materia imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'iva, contestando deduzioni ai fini ires e irap e detrazioni dell'iva concernenti, rispettivamente, costi per la locazione finanziaria di un'imbarcazione, che si assumeva non impiegata nell'attività d'impresa, nonchè costi scaturenti dal contratto di servizi integrato stipulato con la s.r.l. Hotel del Lago, anch'essi ritenuti non inerenti. A queste riprese se ne aggiunse una concernente l'iva che era stata detratta in relazione a prestazioni che l'Ufficio, invece, riteneva esenti, fatturate dalla s.r.l. Executive Team. La società impugnò l'avviso di accertamento senza successo nè in primo, nè in secondo grado.

In particolare, il giudice d'appello ha osservato: quanto ai costi per il leasing dell'imbarcazione, che si trattasse di imbarcazione usata per diporto è dimostrato dal fatto che è stata ancorata nel porto di (---), e che sono stati pagati canoni per posti barca, corrispettivi per gasolio, per carte nautiche, per teli di spugna e per completi di biancheria, a nulla rilevando il dato formale delle previsioni statutarie; la società non ha provato l'inerenza neanche dei costi sostenuti per il contratto stipulato con la s.r.l. Hotel del Lago, mancando ogni traccia di svolgimento di corsi, ad eccezione di un corso tenutosi prima della stipulazione del contratto; quanto ai servizi resi dalla Executive team, che era la branca dell'impresa deputata a fornire ai clienti i servizi finanziari per l'acquisto di autoveicoli e a gestire per conto del gruppo i rapporti con le società finanziarie, si trattava di prestazioni esenti a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 1.

Contro questa sentenza propone ricorso la contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a quattro motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Il primo motivo del ricorso, col quale si lamenta la nullità della sentenza per la mancanza di una qualsiasi, pur concisa, esposizione in fatto dello svolgimento del processo di primo grado nonchè dell'indicazione dei fatti rilevanti e delle conclusioni cui la Commissione tributaria provinciale è pervenuta, è infondato.

Con la sentenza impugnata si dà conto delle questioni sottoposte a giudizio e si espongono in maniera esauriente le ragioni del rigetto dell'appello, giustificando in maniera adeguata il ragionamento svolto.

Il motivo è respinto.

2.- Il secondo motivo di ricorso, col quale si lamenta l'omessa pronuncia o la motivazione apparente della sentenza sotto il profilo dell'adeguatezza della motivazione dell'avviso di accertamento, è inammissibile.

La società non lamenta una carenza di allegazione, bensì, là dove denuncia che l'Ufficio "non aveva indicato e motivato le ragioni per le quali aveva considerato che detti elementi indiziari avessero i requisiti, necessari per procedere ad un accertamento analitico-induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), della gravità, precisione e concordanza", contesta la valutazione di congruenza delle presunzioni, che rileva sul piano probatorio. E il giudice d'appello ha giustificato il proprio convincimento sulla congruenza degli elementi offerti.

3.- Col terzo motivo di ricorso, si denuncia la violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 164 e 109 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, là dove il giudice d'appello ha trascurato che sul contribuente grava soltanto l'onere di provare l'astratta riconducibilità della spesa e del costo all'impresa.

Il motivo è infondato, in base al consolidato principio espresso da questa Corte, secondo il quale, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sè, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicchè deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi (tra le più recenti, Cass. n. 2224/21). E, nel caso in esame, il giudice d'appello ha valutato il materiale probatorio offerto al proprio esame, svolgendo un motivato giudizio di non inerenza, a fronte del quale la censura si risolve in una rilettura non consentita in sede di legittimità.

Il motivo è respinto.

4.- Col quarto motivo la società lamenta la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 10, 19 e 19-bis, là dove il giudice d'appello ha escluso sempre e comunque la detraibilità dell'iva afferente a operazioni esenti o comunque non soggette a imposta, sebbene i servizi offerti dalla Executive Team fossero funzionalmente collegati all'operazione principale, essendo parte integrante della complessa attività di vendita degli autoveicoli.

Il motivo è fondato.

Il giudice d'appello ha accertato che la Executive team era la branca dell'impresa deputata a fornire ai clienti i servizi finanziari per l'acquisto di autoveicoli e a gestire per conto del gruppo i rapporti con le società finanziarie.

E la contribuente sul punto sottolinea che l'attività in questione era appunto parte integrante della complessa attività di vendita degli autoveicoli.

4.1.- Indubbiamente, ai fini dell'iva, ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'art. 1, paragrafo 2, comma 2, della direttiva iva (Corte giust. causa C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, punto 30).

In alcuni casi, tuttavia, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, vanno considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Al riguardo, ha chiarito la giurisprudenza unionale, si tratta di un'unica operazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale, mentre altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale; e accessoria è una prestazione che non costituisce per la clientela un fine a sè stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (Corte giust. causa C-208/15, Stock '94, punto 27; causa C-71/18, KPC Herning; causa C-801/19, FRANCK, punto 25).

5.- Per stabilire se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui si tratta (Corte giust. causa C-224/11, BG2 Leasing, punto 32; causa C42/14, cit., punto 32). E, a tal fine, si tiene conto tanto dell'obiettivo economico dell'operazione quanto dell'interesse dei destinatari delle prestazioni.

Rilevante è, allora, la circostanza che la concessione del finanziamento, in base all'accertamento svolto dal giudice d'appello, non è fronteggiata da un interesse autonomo dal punto di vista degli acquirenti delle autovetture, proprio perchè i clienti procedono agli acquisti grazie ai finanziamenti.

Per questo aspetto, la vicenda differisce da quella, esaminata dalla Corte di giustizia, che aveva riguardo a contratti di locazione di autoveicoli con opzione d'acquisto, in relazione ai quali una società finanziaria, controllata da altra società che fabbrica e vende autoveicoli, acquistava i veicoli dal rivenditore, li metteva a disposizione dei clienti e forniva loro i finanziamenti, di modo che la proprietà dei veicoli era trasferita ai clienti solo in esito all'esecuzione di tutti i pagamenti dovuti: in quel caso, il pagamento differito del prezzo d'acquisto di un bene, dietro corresponsione dei relativi interessi, corrispondeva a una concessione di un credito esente da imposta perchè gli interessi remuneravano il credito, e non erano elementi del prezzo della messa a disposizione dei veicoli (Corte giust. causa C-153/17, Volkswagen Financial Service (UK) Ltd, punto 36).

Laddove, nel caso in esame, la prestazione volta a procacciare il finanziamento agli acquirenti si configura come strumentale all'operazione principale di vendita degli autoveicoli, perchè era il mezzo, per il cliente, per accedere nelle migliori condizioni all'acquisto.

5.1.- E tanto emerge non soltanto con riferimento all'interesse dei fruitori dei finanziamenti, che è quello di procedere agli acquisti, ma anche in relazione all'obiettivo economico perseguito, che è pur sempre quello d'incentivare le vendite: poichè in base all'accertamento del giudice d'appello i finanziamenti riguardano gli acquirenti delle autovetture, anche l'incremento delle provvigioni erogate alla Centralmotor dalle società finanziarie per i finanziamenti erogati non può che dipendere dall'aumento del numero di quegli acquirenti e, quindi, in definitiva, dal

potenziamento dell'attività di vendita degli autoveicoli. L'operazione si rivela quindi unitaria, e sorretta dall'obiettivo economico di propiziare le vendite.

6.- Ininfluente è, in questo contesto, la circostanza che il finanziamento sia stato fornito da terze società, per il tramite della Euroteam, che la stessa Agenzia, si è visto, definisce come costola della s.p.a. Centralmotor.

L'intermediazione della Euroteam tra la Centralmotor e le società di finanziamento si traduce difatti in un mandato senza rappresentanza, al quale è riservato uno specifico trattamento ai fini dell'iva in base all'art. 6, paragrafo 4, della sesta direttiva (corrispondente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3), in virtù del quale qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto altrui partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio.

6.1.- La disposizione crea quindi la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, per effetto della quale l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il mandatario, si ritiene che abbia ricevuto, in un primo tempo, i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il mandante, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi al cliente (in termini, tra varie, Cass. nn. 28940 e 28941/20). Dunque, in virtù della finzione giuridica delle due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, si conclude che, per quel che concerne il rapporto giuridico tra mandante e mandatario, "...il loro ruolo rispettivo di prestatore di servizi e di pagatore è artificialmente invertito ai fini dell'IVA" (Corte giust. 14 luglio 2011, C-464/10, Tiercè Franco-Belge S.A., punto 35).

7.- Il motivo va quindi accolto e in relazione a questo profilo va cassata la sentenza impugnata. Non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti di fatto, il giudizio va deciso nel merito e il ricorso originario accolto per il profilo corrispondente.

I profili di novità delle questioni coinvolte comportano la compensazione di tutte le voci di spesa.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei limiti in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e, decidendo nel merito, accoglie per il profilo corrispondente il ricorso originario. Compensa tutte le voci di spesa.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza