Sentenza del 05/09/2022 n. 26019 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con avviso di accertamento notificato alla C. s.r.l., che gestiva servizi di trasporto, autoservizi pubblici e trasporto viaggiatori su strada, l'Agenzia delle Entrate contestò, per l'anno 2006, somme ritenute indeducibili e riprese a tassazione, afferenti 1) ad un contratto di associazione in partecipazione, 2) a canoni di locazione di via (---) e 3) a costi per le divise dei dipendenti, per l'aggiornamento professionale, per spese pubblicitarie e per materiale di consumo, con ripresa di Iva; la plusvalenza non contabilizzata relativa alla cessione di un immobile sito in (---); l'indebita variazione in diminuzione dei ricavi relativa a contributi regionali percepiti; l'indebita detrazione Iva sulle fatture relative alla ristrutturazione e ai costi di assistenza di hardware.

Impugnato il predetto atto dalla contribuente, la C.T.P. di Milano respinse il ricorso con sentenza n. 170/25/12, che fu parzialmente riformata dalla C.T.R. per la Lombardia, adita dalla medesima contribuente, con la sentenza n. 104/2014, depositata il 14/1/2014, con la quale furono ritenuti legittimi i costi relativi alle divise dei dipendenti, mentre furono rigettati i restanti motivi.

Avverso questa sentenza, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a dodici motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate si è difesa con controricorso. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2549 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici di secondo grado ritenuto che il contratto di associazione in partecipazione, stipulato, in data 18/12/2002, dalla contribuente con la Cambiaghi s.n.c. perchè si occupasse dei servizi di autofficina per riparazione, manutenzione, riparazione e assistenza di autoveicoli, nonchè dell'installazione e del montaggio di pneumatici e accessori, fosse una mera finzione finalizzata all'indebito risparmio fiscale e che perciò i costi afferenti ai compensi erogati fossero indeducibili e l'Iva esposta nella fattura emessa dall'associata indetraibile, sia in ragione della sostanziale sussistenza del requisito della subordinazione, sia della assenza della partecipazione dell'associata al rischio di impresa, senza considerare che l'aspetto della finalità perseguita costituiva mero scopo soggettivo e individuale, non incidente sulla causa del contratto.

2. Col secondo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2549 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. disconosciuto la sussistenza del contratto di associazione in partecipazione nel rapporto negoziale intrattenuto con la Cambiaghi s.n.c., in ragione dell'asserita mancanza di indipendenza tra le due società, senza considerare che, nel

2006, i due soci della società contribuente, i coniugi D.C., avevano una mera partecipazione di minoranza nell'associata e che in tale tipo di contratto non rileva tanto l'aspetto dell'assenza di subordinazione, quanto quello della partecipazione dell'associato al rischio di impresa, nella specie sussistente, stante la pattuita ripartizione percentuale tra le due società degli utili e delle perdite.

3. Col terzo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 1346 c.c. e dell'art. 115 c.p.c., in combinato disposto con il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici di secondo grado affermato che il contratto di partecipazione in associazione tra l'odierna ricorrente e Cambiaghi s.n.c. celasse di fatto un'operazione inesistente, stante l'esiguità dell'organizzazione e dei mezzi di quest'ultima (due soci e due dipendenti) a fronte dell'ingente parco automezzi della contribuente (79 autobus), senza considerare che l'associata era perfettamente in grado di svolgere le attività pattuite, come arguibile dai costi emergenti dalla dichiarazione Unico 2007, dai dati inseriti negli studi di settore e dalla correttezza dell'entità dell'utile attribuito, reputata in questi termini da entrambe le parti, cosicchè la prestazione pattuita, oggetto diretto del negozio, non poteva considerarsi impossibile da un punto di vista civilistico, mentre il giudizio espresso sulla complessità delle opere di manutenzione a cui la società era chiamata non era fondata su dati di comune esperienza, nè sul fatto notorio, ma sulla presunta scienza del giudice;

4. Con il quarto motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici di secondo grado affermato che il contratto di partecipazione in associazione tra l'odierno ricorrente e la Cambiaghi s.n.c. celava di fatto un'operazione inesistente, senza però chiarire quali fossero gli elementi probatori addotti dall'Ufficio, su cui grava il relativo onere, a sostegno dell'affermazione, non essendo sufficiente il rilievo della insufficienza degli strumenti a disposizione dell'associata (due soci e due dipendenti), posto che non erano state considerate le prestazioni di terzi;

5. Con il quinto motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere il giudice di secondo grado dichiarato inammissibile la nuova domanda proposta dall'Ufficio in appello, allorchè aveva considerato il contratto di associazione con la Cambiaghi s.n.c. inesistente, mentre in primo grado lo aveva diversamente qualificato come di lavoro subordinato, con conseguente modifica della causa petendi;

6. Con il sesto motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 1 e 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice di secondo grado ritenuto indeducibili i costi relativi al contratto di associazione in partecipazione, contabilizzati nell'anno 2006, e dunque legittima la ripresa a tassazione degli stessi, nonostante la deduzione fosse consentita, in tale fattispecie, dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 9, per l'apporto costituito da opere o servizi, come nella specie, ovvero, per il rapporto di lavoro subordinato, dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 95, comma 6, e per avere considerato l'Iva indetraibile, senza considerare la qualifica di soggetto passivo Iva dell'associata e la conseguente detraibilità dell'Iva assolta in attuazione del principio di neutralità, oltre alla non imponibilità D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 1 dell'operazione, in caso di

qualificazione del rapporto come contratto di lavoro subordinato, con conseguente risparmio di imposta;

7. Il quinto motivo deve essere analizzato per primo, attesa l'incidenza che l'esito della verifica sulla novità della questione afferente all'inesistenza del contratto di associazione in partecipazione, avrebbe sulle ulteriori questioni proposte sul punto, travolgendole. Esso è infondato.

Si premette, innanzitutto, come operi in materia il principio secondo cui il divieto di domande nuove di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, trovi applicazione anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, alla quale non è consentito, innanzi al giudice d'appello, mutare i termini della contestazione, deducendo motivi diversi, sotto il profilo del fondamento giustificativo, da quelli contenuti nell'atto impositivo (Cass., Sez. 5, 26/2/2020, n. 5160).

Tale situazione non ricorre però nel caso di specie, non soltanto perchè l'Amministrazione non aveva proposto alcuna domanda in appello, essendo stata la sentenza di primo grado impugnata dalla sola contribuente, ma anche perchè l'inesistenza del contratto di associazione in partecipazione, affermata in sentenza dai giudici di merito, era stata in realtà propugnata dall'Ufficio fin dall'origine, come risultante dalla descrizione del contenuto dell'avviso di accertamento riportata nello stesso ricorso introduttivo, nel quale si dà conto del fatto che detto contratto era stato considerato una "mera finzione negoziale", posta in essere al solo fine di fruire indebitamente di un risparmio fiscale e che lo stesso soltanto in seconda battuta era stato reputato celebrare un contratto di lavoro subordinato, finalizzato a consentire alla contribuente di dedurre quale costo un importo già definito alla fine dell'anno, pari al 5% degli utili derivanti dal bilancio di imposta 2006.

Da ciò deriva l'infondatezza della censura.

8.1 Il primo, secondo, terzo e quarto motivo, da trattare unitariamente in quanto strettamente connessi, sono inammissibili.

L'art. 2549, comma 1, c.c., stabilisce, in particolare, che "con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto".

Secondo l'interpretazione offerta da questa Corte, la riconducibilità del rapporto di lavoro al contratto di associazione in partecipazione con apporto di prestazione lavorativa da parte dell'associato ovvero al contratto di lavoro subordinato con retribuzione collegata agli utili, esige un'indagine del giudice di merito volta a cogliere la prevalenza, alla stregua delle modalità di attuazione del concreto rapporto, degli elementi che caratterizzano i due contratti, tenendo conto, in particolare, che, mentre il primo implica l'obbligo del rendiconto periodico dell'associante e l'esistenza per l'associato di un rischio di impresa, il secondo comporta un effettivo vincolo di subordinazione più ampio del generico potere dell'associante di impartire direttive e istruzioni al cointeressato, con assoggettamento al potere gerarchico e disciplinare di colui che assume le scelte di fondo dell'organizzazione aziendale (in questi termini, Cass., Sez. L,

10/11/2020, n. 25221; anche Cass., Sez. L, 29/01/2015, n. 1692; Cass., Sez. L., 27/11/2019, n. 31007).

Pertanto, l'autenticità del rapporto di associazione ha come elemento essenziale, connotante la causa, la partecipazione dell'associato al rischio di impresa e alla distribuzione non solo degli utili, ma anche delle perdite, inserendosi l'elemento differenziale rispetto al contratto di lavoro subordinato con retribuzione collegata agli utili di impresa nel contesto regolamentare pattizio, in cui viene in essere l'apporto della prestazione da parte dell'associato (in tal senso, Cass. Sez. L, 10/11/2020, n. 25221), la quale ricade nel rapporto di lavoro subordinato quando sia stabilmente inserita nel contesto dell'organizzazione aziendale, senza partecipazione al rischio d'impresa e senza ingerenza ovvero controllo dell'associato nella gestione dell'impresa stessa, stante il generale "favor" accordato dall'art. 35 Cost., che tutela il lavoro "in tutte le sue forme ed applicazioni" (in tal senso Cass., Sez. L, 28/1/2013, n. 1817).

Ciò comporta che la riconducibilità del rapporto al contratto di associazione in partecipazione con apporto di prestazione lavorativa da parte dell'associato ovvero al contratto di lavoro subordinato con retribuzione collegata agli utili dell'impresa esige un'indagine del giudice di merito, volta a cogliere la prevalenza, alla stregua delle modalità di attuazione del concreto rapporto, degli elementi che caratterizzano i due contratti - il cui accertamento, se adeguatamente e correttamente motivato, non è censurabile in sede di legittimità (Cass. Sez. L, 10/11/2020, n. 25221; Cass., Cass., Sez. L, 8/10/2008, n. 24871).

8.2 Tutto ciò premesso, deve osservarsi come la C.T.R. non si sia affatto posta il problema della qualificazione del contratto in esame in termini di associazione in partecipazione o di lavoro subordinato e non abbia, perciò, valorizzato gli elementi probatori che avrebbero consentito di comprovare la sussistenza dei due requisiti dell'obbligo di rendiconto periodico dell'associante e dell'assunzione, da parte dell'associato, del rischio di impresa, necessari per qualificare il negozio nei termini voluti dalla contribuente, avendo, anzi, espressamente ritenuto sostanzialmente irrilevante tale aspetto, come evidenziato dall'incipit dell'ultimo capoverso della motivazione sul punto, dicente "al di là delle caratteristiche civilistiche del contratto di associazione in partecipazione (...)".

I giudici di merito hanno, infatti, ritenuto di escludere la stessa esistenza di qualsiasi rapporto negoziale reale tra le due società e, dunque, evidentemente del contratto di associazione in partecipazione rappresentato dalla società, valorizzando, a tal fine, l'incongrua organizzazione della società associata, siccome operante col numero di soli due soci e di due dipendenti, a fronte di un impegno assunto - quello della manutenzione del parco macchine, dell'organizzazione del reparto traffico e del controlla dei servizi - del tutto sproporzionato, stante il numero di autobus in possesso dell'associante (79), la notevole percorrenza chilometrica interurbana e internazionale e la complessità delle relative operazioni di manutenzione, nonchè l'appartenenza dei coniugi D.C., soci amministratori dell'associante, alla compagine societaria dell'associata, di cui detenevano quote pari al 40 per cento, e la mancata produzione, da parte della contribuente, della documentazione che dimostrasse il tipo di prestazione eseguito dall'associata e quella che, attestando costi e ricavi, supportasse la scrittura privata del 25/3/2007, con la quale era stata attribuita all'associata la quota di utili per il 2006.

Può allora dirsi che il fulcro della decisione non possa individuarsi nella qualificazione, asseritamente errata, del contratto esaminato, a cui evidentemente conducono le prime tre censure, ma sia costituito dalla reputata esclusione della stessa esistenza del negozio, come emergente dalla chiosa finale del ragionamento dei giudici, allorchè hanno concluso non soltanto che il contratto celava un'operazione inesistente, ma altresì che tale rapporto era stato "funzionale ad una elargizione dalla contribuente alla Cambiaghi della cui compagine sociale, con funzioni di amministratori, faceva parte la famiglia D.C.".

Ciò fa sì che detti motivi non attingano alla ratio decidendi della sentenza impugnata, ad eccezione della quarta, la quale però non può che considerarsi inammissibile, configurandosi Pia violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. unicamente nell'ipotesi in cui il giudice di merito abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando il ricorrente intenda lamentare, come sostanzialmente avvenuto nella specie, che, a causa di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, la sentenza impugnata abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere (Cass., Sez. 2, 21/3/2022, n. 9055), mentre la deduzione circa gli elementi probatori asseritamente tratti da scienza privata del giudice e non da un vero fatto notorio, che in sè potrebbe integrare la violazione dell'art. 115 c.p.c. (in tal senso Cass., Sez. 1, 28/2/2018, n. 4699), non può dirsi dirimente nella specie, atteso che gli stessi costituiscono soltanto uno degli aspetti (non l'unico) posti dai giudici a sostegno dell'inadeguatezza dell'associata ad affrontare l'impegno assunto con il contratto di associazione in partecipazione esaminato e, in ultima analisi, della reputata apparenza negoziale realizzata al fine di consentire "elargizioni" di quest'ultima all'associante.

8.3 Dall'inammissibilità dei motivi specificamente riferiti al contratto di associazione in partecipazione e dalla reputata inesistenza del contratto, deriva l'infondatezza della sesta censura, atteso che, una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le tante, Cass., Sez. 5, 18/10/2021, n. 28628), prova che, nella specie, non è stata fornita, come affermato dagli stessi giudici di merito, allorchè hanno evidenziato come la contribuente non avesse prodotto nè la documentazione attestante l'entità dei costi e dei ricavi atti a supportare la scrittura privata del 25/3/2007, con cui era stata attribuita all'associata la sua quota di utili, nè, soprattutto, quella comprovante il tipo di prestazione da quest'ultima effettuato.

9.1 Col settimo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 86, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la C.T.R. accolto l'eccezione sollevata dalla contribuente in merito al recupero a tassazione della plusvalenza non contabilizzata relativa alla cessione dell'immobile di (---), avvenuta il 8/11/2006, non avendo considerato tra gli oneri accessori di diretta imputazione, tra cui le spese notarili, gli interessi di mutuo ipotecario e le imposte e polizze assicurative, quelli afferenti alla

ristrutturazione del bene, in quanto avvenuta prima che la stessa ne acquisisse il possesso e ne divenisse proprietaria, senza considerare invece che tali lavori, pur avviati prima dell'acquisto del possesso, avvenuto il 15/5/2006 in seguito al preliminare di acquisto del 21/4/2006, e della proprietà, erano proseguiti, quanto alle opere principali, anche successivamente entro il dicembre 2006. Inoltre, era illegittima anche la ripresa a tassazione del premio assicurativo e dei bolli, in quanto ritenuti non incrementativi, ma conservativo il primo e normale costo di gestione il secondo, avendo essa optato per la loro capitalizzazione, sì da poter essere scomputati dalla plusvalenza tassabile.

9.2 Il motivo è inammissibile.

Il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 86, comma 1, che disciplina la materia delle plusvalenze di impresa, prevede che "le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nell'art. 85, comma 1 concorrono a formare il reddito: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa", mentre il successivo comma stabilisce, nella prima parte, che "nelle ipotesi di cui al comma 1, lett. a) e b) la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato".

La predetta disposizione, costituente norma di chiusura di carattere antielusivo volta ad impedire lo spostamento della massa imponibile dall'area dell'imposizione naturale (quella della società che possiede i beni) a soggetti terzi, come sostenuto da questa Corte (Cass., sez. 5, 23 luglio 2020, n. 15753), attiene necessariamente ai beni dell'impresa non destinati a dar luogo a ricavi, come le immobilizzazione materiali, siano essi strumentali o meramente patrimoniali, attesa l'esplicita esclusione, nel suo incipit, di quelli contemplati dall'art. 85, ossia dei beni diversi da quelli che concorrono a formare ricavi e alla cui produzione è diretta l'attività di impresa (c.d. beni-merce) (Cass., Sez. 5, 11/10/2021, n. 27540).

Il calcolo della plusvalenza, costituente componente attiva del reddito d'impresa da valutarsi secondo un criterio residuale, viene quindi svolto attraverso il raffronto tra il valore della cessione del bene, che può contemplare anche la costituzione di diritti reali di godimento, come arguibile dal disposto di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9 e quello, non ammortizzato, del suo acquisto, nel quale devono essere computati gli oneri accessori di diretta imputazione, ossia quelli direttamente inerenti al bene acquistato, indipendentemente dalla obbligatorietà della spesa (in questi termini, con riguardo al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 1, lett. a), Cass., Sez. 5, 12/5/2017, n. 11855), in quanto collegati da un rapporto di consequenzialità col bene, come ad esempio le spese notarili o quelle per l'ottenimento di mutui o le spese per consulenze legali, purchè sussistenti prima dell'acquisto, concorrendo essi, altrimenti, alla formazione del reddito in via autonoma.

I principi contabili nazionali - OIC 16, paragrafo F nella versione del 13 luglio 2005 (che sostituisce quella del marzo 1996) - che definiscono le immobilizzazioni materiali quali beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali, impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione

tipica e caratteristica, chiariscono che la relativa valutazione debba tener conto del valore originario, comprensivo di tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità affinchè esso costituisca bene duraturo per l'impresa, chiarendo al punto D.II.18, che il valore originario è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura, e che i costi rilevanti da computare sono quelli che l'impresa deve sostenere affinchè l'immobilizzazione possa essere utilizzata, tra cui rientrano, per i fabbricati, le spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto, le tasse per la registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione dell'immobile, i costi per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario, e i compensi di mediazione.

Nella specie, i giudici di merito hanno ritenuto legittima la ripresa a tassazione della plusvalenza non contabilizzata, relativa alla cessione del predetto immobile, giacchè, dalla lettura delle clausole contenute nel contratto preliminare di vendita del 21/4/2006, risultava che detenzione, immissione in possesso dell'immobile e proprietà erano stati differiti al contratto definitivo di vendita del 30/5/2006 e che entro quella data le parti venditrici si erano impegnate all'ultimazione dei lavori di manutenzione straordinaria all'epoca in corso, sicchè, non gravando i relativi costi sulla parte acquirente, non potevano considerarsi sostanzialmente costi accessori direttamente imputabili ad essa.

Pertanto, avendo la C.T.R. operato una valutazione di merito sulla natura dei costi esaminati, nel rispetto dei principi sopra descritti, deve ritenersi che la doglianza si risolva in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

La questione afferente al costo dei bolli e del premio assicurativo è affetta invece da inammissibilità, non avendo il ricorrente chiarito alcunchè sulla riconducibilità degli stessi all'immobile acquistato e successivamente alienato a terzi, sicchè la doglianza, sotto questo profilo, deve ritenersi genericamente formulata.

10.1 Con l'ottavo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la C.T.R. accolto l'eccezione della ricorrente, relativa alla illegittimità dell'operato dell'ufficio, che aveva effettuato il recupero a tassazione, ai fini Ires e Iva, dei canoni di locazione relativi a immobili concessi in uso ai dipendenti (autisti) all'inizio della prestazione di lavoro ovvero, quanto a quello in via (---), in sublocazione per uso foresteria ai dipendenti trasferitisi per lavoro e dunque strumentali all'attività, siccome reputati fringe benefit D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 23 senza spiegare però i motivi della mancata applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 95, comma 2. Inoltre, i giudici di merito avevano ritenuto legittimo il recupero a tassazione della differenza tra il costo di cui alla fattura n. (---) del 31/12/2006, emessa dalla Conbus s.r.l. per l'utilizzo di strutture di Sesto San Giovanni, e il compenso indicato nel contratto di locazione stipulato con la medesima società, in quanto ritenuta non riferibile a quest'ultimo, senza considerare che quest'ultima società aveva erogato alla ricorrente prestazioni di custodia di mezzi e di utilizzo di un mezzo per pronto intervento e che deteneva una licenza di utilizzo di

programma gestionale informatico utilizzato anche dalla contribuente, con suddivisione dei relativi costi.

10.2 L'ottavo motivo è inammissibile.

Va innanzitutto ribadito come, in tema di reddito di impresa, perchè un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa (Cass., Sez. 6-5, 09/05/2017, n. 11241).

Il principio dell'inerenza dei costi deducibili, ricavabile dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5 ora medesimo D.P.R., art. 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili), esprime, in particolare, la riferibilità dei costi sostenuti all'esercizio dell'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, con esclusione di quelli che si collocano in una sfera ad essa estranea (Cass., Sez. 5, 31/10/2018, n. 27786; Cass., Sez. 5, 31/05/2018, n. 13882), senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), configurandosi come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, atteso che il relativo giudizio non ha carattere quantitativo, ma qualitativo e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sè, ma all'attività imprenditoriale svolta (Cass., Sez. 5, 02/02/2021, n. 2224).

In relazione ad esso, è principio pacifico quello secondo cui l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, gravi sul contribuente (Cass., Sez. 5, 21/11/2019, n. 30366; Cass., Sez. 5, 02/02/2021, n. 2224).

Nell'ambito delle spese per prestazione di lavoro, opera la norma speciale di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 95, comma 2, a mente della quale: "Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture ricettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisca reddito per i dipendenti stessi a norma dell'art. 51, comma 4, lett. c). Qualora i fabbricati di cui al secondo periodo siano concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo di imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili".

Tale disposizione ha natura derogatoria rispetto alla disciplina generale, in quanto delimita, in questa specifica materia, la deducibilità dei costi, prevedendo tre distinte fattispecie, la prima delle quali, di carattere generale, sancisce l'indeducibilità delle spese relative alle strutture recettive, sia gestite direttamente, sia affittate; la seconda, costituente norma speciale rispetto alla prima, ammette viceversa la deducibilità dei costi, diretti e indiretti, delle strutture concesse in uso ai dipendenti ma entro il limite di cui all'art. 5, comma 4, lett. c); la terza la ammette,

invece, senza limiti ma alla duplice condizione che le spese siano sostenute per i fabbricati dati in uso al lavoratore che abbia trasferito la sua residenza nel comune in cui presta la sua attività e che esse siano circoscritte ad un triennio, comprensivo del periodo di imposta del trasferimento e dei due periodi successivi, superato il quale torna ad applicarsi la norma speciale di cui al precedente capoverso e, dunque, il limite di cui all'art. 51, comma 4, lett. c).

In tutti i casi, è il contribuente che, ai fini della deducibilità dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione, è tenuto a dimostrare la sussistenza dei requisiti indicati da queste due ultime fattispecie, primo fra tutti il rapporto lavorativo intrattenuto col lavoratore a cui viene concesso l'uso dell'immobile.

Da tali fattispecie, va, invece, tenuto distinto il compenso in natura (cd. "fringe benefits"), costituito dalla concessione al dipendente, a titolo gratuito, di locali ad uso foresteria, il quale è soggetto a ritenuta alla fonte, in virtù del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 48 (oggi 51) alla stregua del principio di tendenziale, onnicomprensiva riconducibilità alla sfera reddituale di tutte le erogazioni corrisposte, a qualsiasi titolo, dal datore di lavoro al lavoratore subordinato, come confermato dallo specifico riferimento di cui al comma 4, lett. c, ai fabbricati concessi in locazione, uso o comodato, incombendo sul contribuente la prova contraria, collegata alle specifiche modalità d'utilizzo dell'immobile (Cass., Sez. 5, 25/11/2015, n. 24007).

Nella specie, la C.T.R. ha ritenuto di confermare l'atto impositivo, anche con riguardo all'Iva, sostenendo che i canoni di locazione e di sub-locazione, rispettivamente con e senza applicazione dell'Iva, andassero qualificati come fringe benefit ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 23 in quanto dalle fotocopie di comunicazione di cessione di fabbricato si evinceva che gli immobili venivano concessi ad uso foresteria a dei soggetti per i quali non esisteva la prova che fossero stati assunti dalla Caronte, non rilevandosi dalla suddetta comunicazione che questi avessero trasferito la propria residenza anagrafica nel comune in cui prestavano la loro attività ed emergendo anzi che essi risiedessero in comuni diversi da quello del luogo di lavoro, sicchè doveva trovare applicazione la disciplina del fringe benefit, che impone la tassazione in capo al dipendente.

Ciò comporta che, sotto la diversa qualificazione della doglianza in termini di violazione e/o falsa applicazione di legge, la contribuente abbia inteso sollecitare un nuovo accertamento in fatto, non scrutinabile però in questa sede.

Va, peraltro, evidenziato come la parte del motivo afferente al rapporto con la Conbus, rispetto al quale i giudici di merito si sono espressi sostenendo che la documentazione prodotta fosse inidonea a dimostrare alcunchè in quanto illeggibile e che non vi fosse alcuna prova dell'accordo che avrebbe consentito alla Caronte, da parte della Conbus, di utilizzate il programma informatico in contrasto con le pattuizioni intercorse tra quest'ultima e la Pegaso informatica, pecchi di chiarezza, essendo rimaste oscure, per come dedotte, le specifiche pattuizioni intercorse tra le due società e la rilevanza delle questioni proposte, sì da doversi considerare inammissibile anche sotto questo profilo.

11.1 Col nono motivo, la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non

avere il giudice di secondo grado accolto l'eccezione sollevata in merito alla illegittimità dell'operato dell'ufficio, avendo ritenuto non deducibile la spesa relativa alle divise per i dipendenti con riferimento a capi di abbigliamento ritenuti diversi; le spese pubblicitarie riferite all'acquisto di materiale riportante il logo del gruppo "Combus", di cui essa faceva parte la ricorrente, senza spiegare la proporzione operata dagli accertatori e senza considerare il maggi 19ttilizzo, da parte sua, degli stampati in questione; le spese relative all'acquisto di supporti ottici per il rappresentante legale e autista e al restauro di tappeti orientali.

11.2 Il nono motivo è fondato limitatamente ai costi sostenuti dalla società per le divise dei dipendenti, mentre è inammissibile con riferimento alle restanti questioni.

Fermo restando quanto detto al precedente punto 10.2 con riguardo al contenuto del principio di inerenza e al riparto dell'onere della prova, deve osservarsi come la C.T.R. abbia ritenuto non provato il requisito dell'inerenza sia con riguardo ai costi sostenuti per l'acquisto di occhiali in uso al D.C. e per il lavaggio di tappeti orientali, sia con riguardo alle spese pubblicitarie, evidenziando, in particolare, che non vi era alcuna prova dell'obbligo, in capo al D.C., dell'uso delle lenti alla guida di automezzi, stante l'insufficienza, a tali fini, delle attestazioni contenute nella patente di guida, e della proprietà e/o disponibilil:à, in capo alla contribuente, di tappeti orientali o della loro destinazione a complementi di arredo della sede aziendale, e che nessuna giustificazione era stata fornita sulle spese pubblicitarie riguardanti l'acquisto di carta intestata e buste, con conseguente correttezza dell'attribuzione delle stesse in misura proporzionale.

Ciò comporta che anche in questo caso, sotto la diversa qualificazione della doglianza in termini di violazione e/o falsa applicazione di legge, la contribuente abbia inteso sollecitare un nuovo accertamento in fatto, non scrutinabile però in questa sede.

Diversamente deve ritenersi con riguardo alle spese per le divise, rispetto alle quali la C.T.R. si è limitata a ridurre la ripresa, rettificandola da Euro 32.840,63 a Euro 23.181,03, somma ottenuta sottraendo dall'importo totale quello risultante dalla fattura n. (---) della Plim.co s.r.l. di Euro 9.659,60, senza però chiarire il perchè dell'esclusione della restante parte dell'abbigliamento e della implicita ritenuta assenza del requisito dell'inerenza.

Il motivo deve, dunque, essere accolto limitatamente a questa voce.

12.1 Col decimo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 3, e dell'art. 13, L.R. Lombardia e allegata tabella A, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici di merito ritenuto totalmente indeducibili, ai fini Irap, i contributi regionali erogati a favore della contribuente dalla Regione Lombardia, senza considerare che, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, i contributi regionali ricevuti dalle imprese di trasporto pubblico concorrono alla determinazione della base imponibile dell'Irap, fatta eccezione per quelli che, in base alla espressa previsione della legge regionale, sono correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, che, nella specie, non era stato verificato, caso per caso, quali fossero i parametri sulla cui base, secondo la legge regionale, erano stati erogati e calcolati i contributi regionali concessi, e che la L.R. n. 13 del 1995, art. 13, tabella A, correla il contributo erogato al costo del personale (nella specie pari all'87% sul totale di quanto ricevuto) quale componente negativo deducibile.

12.2 La decima censura è infondata.

Il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, nella versione ratione temporis applicabile, stabilisce che "Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli artt. 5, 6 e 7 concorrono anche (...) i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione".

Come questa Corte ha avuto modo di affermare, la disciplina del concorso nella determinazione della base imponibile IRAP dei contributi erogati dalle Regioni alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale è stata incisa dal D.L. 24 settembre 2002, n. 209, art. 3, comma 2-quinquies, convertito, con modificazione, dalla L. 22 novembre 2002, n. 265, secondo cui, a decorrere dal 1/1/2003, tali contributi sono inclusi nella base imponibile a fini dell'IRAP, sebbene non assoggettati alle imposte sui redditi. In tale quadro normativo, la L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 5, comma 3, ha fornito un'interpretazione autentica del disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 3, - nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, art. 1, comma 1, lett. b), - nel senso che sono soggetti all'IRAP anche i contributi esclusi dalla base imponibile delle imposte sui redditi ed anche ove corrisposti in epoca antecedente al 31 dicembre 2002 (Cass., Sez. U, 14/10/2009, n. 21749), salvo diverse disposizioni delle leggi istitutive dei singoli contributi o altre disposizioni di carattere speciale (Cass., Sez. 5, 12/11/2019, n. 29192).

Peraltro, in tema di Irap, deve confermarsi il consolidato orientamento di questa Corte (in particolare, Cass. Sez. U., 14/10/2009, n. 21749; Cass. Sez. 6-5, 05/03/2015, n. 4539; Cass. Sez. 5, 27/07/2016, n. 15571), secondo cui sono da includere nel calcolo della base imponibile tutti i contributi erogati a norma di legge, ivi compresi quelli versati alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale al fine di ripianare i disavanzi di esercizio, ancorchè esclusi dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi ai sensi del D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, art. 3, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 febbraio 1987, n. 18, salvo che non si tratti di contributi per i quali l'esclusione dalla base imponibile sia prevista dalle relative leggi istitutive ovvero da altre disposizioni di carattere speciale o rispetto ai quali la legge istitutiva preveda espressamente la specifica correlazione a determinati componenti negativi non ammessi in deduzione ai fini IRAP, ossia la loro erogazione in correlazione ad un componente negativo indeducibile, i quali devono essere esclusi dal calcolo per la determinazione della base imponibile IRAP (da ultimo Cass., Sez. 5, 12/11/2019, n. 29192;anche Cass. Sez. 5, 16/05/2012, n. 7671; Sez. 6 - 5, 05/03/2015, n. 4539).

A questi fini, occorre che la legge regionale preveda però che il contributo sia, anche solo in parte, precisamente vincolato alla funzione di coprire componenti negativi non deducibili, non essendo a tal fine sufficiente una mera attestazione dell'Amministrazione erogatrice circa l'utilizzo del contributo fatto dall'impresa di trasporto in assenza di qualsiasi riscontro in tal senso nella fonte legislativa (Cass., Sez. 5, 28/5/2010, n. 13155, e, in senso negativo con riguardo alla Regione Sicilia, Sez. 5, 15/06/2010, n. 14415, Rv. 613829 - 01; Sez. 5, 27/02/2015, n. 4057, Rv. 634739 - 01; Sez. 5, 20/02/2017, n. 9801), nè l'indicazione legislativa, tra i parametri utilizzati, dell'onere da affrontarsi per la remunerazione del personale dipendente, in conseguenza della rinnovazione del contratto collettivo di lavoro, atteso che, ai fini Irap, è possibile escludere il

costo del personale dalla base imponibile soltanto quando sia stata prevista dalla legge la specifica correlazione tra il contributo erogato e la destinazione del finanziamento alla copertura di determinati componenti negativi non deducibili del reddito, che i contributi erogati siano specificamente vincolati a soddisfare (Cass., Sez. 5, 22/3/2019, n. 8179).

L'interpretazione rigorosa della norma è del resto obbligata, giacchè, come sostenuto da questa Corte, un diverso approccio ermeneutico rischierebbe di consentire la trasformazione di un lecito contributo in un, non consentito, aiuto di Stato, in contrasto con gli artt. 87 e ss. del Trattato CE, stante l'evidente vantaggio economico che l'ampliamento surrettizio dell'agevolazione fiscale realizzerebbe in favore di un circoscritto numero di imprese, con conseguente alterazione del regime di concorrenza (Cass., Sez. 5, 22/3/2019, n. 8179, cit.; anche Cass. sez. 5, 16/7/2010, n. 16721; anche Cass. sez. 5, 16/7/2010, n. 16721).

Orbene, la L.R. Lombardia del 25 marzo 1995, n. 13, recante "Norme per il riordino del trasporto pubblico locale in Lombardia", abrogata dalla L.R. 14 luglio 2009, n. 11, art. 143, comma 1, lett. a), n. 24, stabiliva all'art. 11, recante "Ripiano dei disavanzi del trasporto pubblico locale interurbano prodotti dal 1987 al 1993. Pagamento tessere gratuite di libera circolazione. Integrazione F.N. T. per l'anno 1994 e per l'anno 1995", che "La regione concorre al ripiano dei disavanzi di esercizio del trasporto pubblico locale interurbano non coperti dagli interventi statali di cui al D.L. 31 gennaio 1995, n. 28 fino ad un importo massimo di 120 miliardi, mutuabili ai sensi del decreto legge medesimo " (comma 1), che "Per la determinazione dei disavanzi di esercizio di cui al comma 1 si applicano le modalità previste dal decreto L. 9 dicembre 1986, n. 833, convertito con modificazioni nella L. 6 febbraio 1987, n. 18" (comma 2) e che "La Regione, destina la rata annuale del contributo statale decennale, di cui al decreto L. n. 29 del 1995 per la parte riferita ai servizi interurbani, all'ammortamento di un mutuo decennale finalizzato alla copertura dei disavanzi di esercizio riferiti al periodo 1987/1993 delle aziende interessate" (comma 5), e all'art. 13 che "Ai fini della determinazione per l'anno 1994 dei contributi di esercizio alle aziende di trasporto pubblico locale interurbano, i costi economici standardizzati e i ricavi presunti di cui all'art. 6 della L. 10 aprile 1981, n. 151 comprensivi della remunerazione del capitale investito, sono calcolati in applicazione del modello di cui alle tabelle allegate alla presente legge, in vista del conseguimento di più adeguati modelli di efficienza" (comma 1).

La Tabella A, in particolare, fa riferimento, nel determinare i costi, sia al numero degli autisti necessari, al fabbisogno di autobus, alle ore complessive di esercizio, sia al fabbisogno di autobus sulla base della percorrenza stradale.

Tali indicazioni normative non consentono, come evidente, di ricollegare direttamente i contributi al costo del personale, sicchè deve escludersi che possa operare la clausola di salvezza di cui all'ultima parte di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 3.

Ne consegue che la C.T.R., allorchè nell'analizzare la L.R. Lombardia n. 13 del 1995, art. 3 e l'allegato A ha escluso che il contributo regionale fosse correlato a costi specifici, essendo invece volto a coprire la differenza tra ricavi e costi complessivamente considerati, e che, a tali fini, quelli afferenti al personale costituissero esclusivamente uno dei parametri che componevano il costo standardizzato del servizio, con conseguente inclusione del contributo nella base

imponibile Irap, non ha fatto altro che attenersi a su esposti principi, con conseguente infondatezza della doglianza.

13. Con l'undicesimo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione di norme di diritto, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere i giudici cli secondo grado accolto l'eccezione relativa all'asserita indebita detrazione ai fini Iva delle fatture relative ai lavori di ristrutturazione effettuati dalla contribuente sull'immobile sito in (---), ceduto il 8/11/2006 all'Immobiliare Cascina Rubina s.r.l. e documentati da diverse fatture, in quanto ritenute operazioni inesistenti per assenza di specifico contratto di appalto con le società appaltate, per genericità delle fatture e per incongruenza delle prestazioni rispetto alla dichiarazione di fine lavori, rilasciata il 3/11/2005, al rappresentante legale della Kairon s.r.l..

14. Con il dodicesimo motivo, infine, si lamenta la violazione e falsa applicazione di norma di diritto, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere i giudici cli secondo grado accolto l'eccezione dell'odierna ricorrente, circa l'asserita indebita detrazione, ai fini Iva, della fattura relativa all'assistenza hardware emessa dalla Miramondo s.r.l., in quanto reputata riferita a operazioni inesistenti, per non essere la società prestatrice dotata di personale idoneo allo svolgimento dell'attività, senza considerare che la stessa era stata svolta da un collaboratore occasionale della suddetta società, come risultante dal modello 770 della predetta e dalla ricevuta di pagamento dello stesso.

15. L'undicesimo e il dodicesimo motivo sono inammissibili.

In proposito, giova ricordare come i motivi contenuti nel ricorso introduttivo del giudizio di cassazione, in quanto rimedio a critica vincolata, debbano avere, a pena di inammissibilità, i caratteri di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata (Cass. Sez. 6 - 1, 24/02/2020, n. 4905) e contenere in sè tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e a permettere, altresì, la valutazione della fondatezza di tali ragioni (Cass., Sez. 5, 15/07/2015, n. 14784).

In particolare, l'art. 366 c.p.c., comma 1, il n. 4 impone al ricorrente che denunci il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), a pena d'inammissibilil:à della censura, di indicare le norme di legge (o eventualmente il principio di diritto) di cui intende lamentare la violazione, di esaminarne il contenuto precettivo e di raffrontarlo con le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata, che è tenuto espressamente a richiamare, al fine di dimostrare che queste ultime contrastano col precetto normativo, non potendosi demandare alla Corte il compito di individuare - con una ricerca esplorativa ufficiosa, che trascende le sue funzioni - la norma violata o i punti della sentenza che si pongono in contrasto con essa (in tal senso, Cass., Sez. U., 28/10/2020, n. 23745; Cass. Sez. 6 - 1, 24/02/2020, n. 4905), nè consentendosi altrimenti ad essa di adempiere al proprio compito istituzionale di verificare il fondamento della denunziata violazione in assenza di indicazioni su quali siano state le modalità e sotto quale profilo essa sia stata realizzata (Cass., Sez. 3, 28/10/2002, n. 15177; Cass., Sez. 2, 26/01/2004, n. 1317; Cass., Sez. 6 - 5, 15/01/2015, n. 635; Cass. Sez. 3, 11/7/2014, n. 15882, Cass. Sez. 3, 2/4/2014, n. 7692).

Nella specie, la ricorrente ha lamentato l'erroneità della decisione assunta dalla C.T.R., genericamente richiamando la "violazione e falsa applicazione di norma di diritto", senza

indicare specificatamente a quale norma si riferisse e in quali termini la sentenza l'avesse violata o falsamente applicata, con conseguente inammissibilità di entrambe le censure.

16. In definitiva, dichiarata la parziale fondatezza del nono motivo, l'inammissibilità del primo, secondo, terzo, quarto, settimo, ottavo, undicesimo e dodicesimo e l'infondatezza del quinto, del sesto e del decimo, la sentenza deve essere cassata, con rinvio alla C.T.R. per la Lombardia, che, in diversa composizione, dovrà decidere anche sulle spese di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente il nono motivo, rigetta per il resto il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. per la Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 settembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza