Sentenza del 16/03/2022 n. 8589 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. F. Spa, esercente attività di smaltimento di rifiuti, impugnò innanzi alla C.T.P. di Napoli l'avviso di accertamento che recuperava a tassazione, per il periodo d'imposta 2003, maggiori IRPEG, IRAP, IVA, sulla base di un processo verbale di constatazione della DRE della Campania, contenente 23 rilievi riconducibili a costi non inerenti, costi non di competenza, accantonamenti indeducibili, ammortamenti indeducibili, IVA indebitamente detratta (soprattutto) per l'erronea applicazione dell'aliquota del 20% anzichè del 10% su numerose fatture ricevute per prestazioni relative alla gestione, al trasporto, allo stoccaggio di rifiuti, nonchè alla costruzione di impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione di rifiuti.

2. La C.T.P. di Napoli, con sentenza n. 497/01/2009, accolse il ricorso e annullò l'avviso.

3. Sull'appello principale dall'ufficio e su quello incidentale (condizionato) dalla contribuente, la C.T.R. della Campania, con la decisione menzionata in epigrafe, ha così statuito: "In parziale riforma dell'impugnata sentenza, riconosce fondato il recupero a tassazione di costi per complessivi Euro 2.771.179,66; annulla il recupero di costi per ammortamenti ritenuti indeducibili pari a Euro 144.253,00; determina l'IVA come da parte motiva; conferma la detraibilità dell'IVA in Euro 1.839.943,61, già riconosciuta in primo grado; conseguenze come per legge (...).".

4. L'Agenzia ha proposto ricorso con nove motivi per la cassazione della sentenza d'appello; la contribuente ha resistito con controricorso, nel quale ha svolto ricorso incidentale con otto motivi, ed ha depositato una memoria. Nell'adunanza camerale del 05/11/2019, questa Corte, in diversa composizione, ha rinviato la causa a nuovo ruolo per la trattazione in udienza pubblica. In prossimità di questa udienza, la contribuente ha chiesto la discussione orale della causa.

Motivi della decisione

a. Preliminarmente, non ha fondamento l'eccezione di difetto d'autosufficienza del ricorso per cassazione e dei singoli motivi d'impugnazione, sollevata in controricorso dalla contribuente, la quale deduce l'omessa esposizione da parte dell'ufficio finanziario dei fatti costitutivi della pretesa tributaria. Al contrario di quanto sostiene la società, il ricorso dell'Agenzia delle entrate reca un'enunciazione sufficientemente precisa e dettagliata della controversia, e ciò soddisfa il requisito dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, in base al quale il ricorso per cassazione deve contenere, a pena d'inammissibilità, appunto, "l'esposizione sommaria dei fatti di causa".

1. Con il primo motivo di ricorso principale, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, degli artt. 112, 115, c.p.c., e dell'art. 75 TUIR, comma 5, (ora art. 109), con riferimento all'annullamento del rilievo per spese (Euro 51.645,69) di risarcimento danni da momentanea e parziale occupazione di un'area, già locata da controparte con contratto (stipulato con Giuliani-Cirri) risolto il 17/03/2003 e nuovamente concluso con la nuova proprietaria (GR Immobiliare), in data 19/03/2003, da ricondurre, quindi, presumibilmente alla durata di due giorni, apparentemente eccessivo rispetto al canone di locazione e in contrasto con una clausola del detto negozio di risoluzione (nel quale si dichiarava che i primi locatori erano reimmessi immediatamente nel possesso, e cioè a far data dal 17/03/2003), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per avere posto a proprio fondamento un fatto (l'asserita occupazione dell'area non solo per due giorni, ma ininterrottamente dal 19/03/2003), inammissibilmente rilevato dal giudice ex officio, non essendo stato dedotto dalla contribuente nei gradi di merito.

1.1. Il motivo è fondato.

Nel ricorso dell'Agenzia è riprodotta, per autosufficienza, la parte del ricorso introduttivo del giudizio della contribuente nella quale si sostiene che l'occupazione abusiva dell'area si sarebbe protratta per soli due giorni (dal 17/03/2003 al 19/03/2003); secondo l'ufficio, inoltre, controparte avrebbe riproposto le stesse affermazioni anche nell'atto d'appello. Nella sentenza impugnata l'illegittimità della ripresa fiscale dell'indennità da occupazione dell'area poggia sulla circostanza che essa sia stata occupata "ininterrottamente dal 19/03/2003", e non per due giorni, come invece aveva sostenuto la contribuente. In tal modo, però, è integrato il vizio di ultrapetizione (avente carattere assorbente rispetto agli altri profili di cesura sollevati dall'Agenzia all'interno di questo mezzo d'impugnazione), vale a dire la violazione dell'art. 112, c.p.c., che, per giurisprudenza costante di questa Corte (ex multis, Cass. 13/11/2018, n. 29200), si realizzata, tra l'altro, ogniqualvolta il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri alcuno degli elementi obiettivi di identificazione dell'azione ("petitum" e "causa petendi") oppure, pur mantenendosi nell'àmbito del "petitum", ponga a fondamento della decisione fatti e situazioni estranei alla materia del contendere.

2. Con il secondo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, la violazione dell'art. 112 c.p.c., art. 75 TUIR, (ora art. 109), comma 5, art. 2697, c.c., con riferimento all'annullamento del rilievo relativo all'ingiustificato risconto di Euro 30.987,41, l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha annullato la ripresa fiscale senza che la contribuente l'avesse impugnata.

2.1. Il motivo è fondato.

La C.T.R. è incorsa nel vizio d'ultrapetizione, ex art. 112, c.p.c., per essersi pronunciata su un recupero fiscale che, come si evince (tra l'altro) dal controricorso, non era stato impugnato dalla contribuente. L'accoglimento di tale censura, quale error in procedendo, è assorbente rispetto alle altre prospettazioni della medesima doglianza.

3. Con il terzo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 5, la violazione dell'art. 75 TUIR (ora art. 109), comma 5, art. 2697, c.c., con riferimento

all'annullamento del rilievo relativo ai costi per foresterie, l'Agenzia censura la sentenza impugnata che prima (a pag. 5) rileva l'infondatezza della ripresa fiscale trattandosi di costo inerente, e, subito dopo (a pag. 6), riconosce la legittimità del recupero fiscale per difetto d'inerenza della spesa.

3.1. Il motivo è fondato.

La sentenza impugnata, che prima riconosce l'inerenza del costo e dopo la nega, è viziata da anomalia dello sviluppo argomentativo (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), a causa dell'irriducibile contrasto tra affermazioni inconciliabili. L'accoglimento di tale doglianza è assorbente rispetto agli altri autonomi e distinti profili di censura nei quali si articola il complesso mezzo d'impugnazione.

4. Con il quarto motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 73 TUIR, comma 4, e falsa applicazione dell'art. 71 TUIR, comma 1, con riferimento all'annullamento della ripresa dell'illegittimo accantonamento per svalutazione dei crediti derivanti dal diritto alle penali per ritardato pagamento, l'Agenzia censura la sentenza impugnata che pare erroneamente supporre che si controverta del quantum dell'accantonamento, che effettivamente è consentito nella misura del 50% dall'art. 71 TUIR (ora art. 106), comma 1, laddove, invece, la questione giuridica controversa concerne l'ammissibilità stessa dell'accantonamento, esclusa dall'art. 73 TUIR (ora art. 107), comma 4, in assenza di una disposizione di legge che lo preveda.

4.1. Il motivo è fondato.

La C.T.R. ha riconosciuto la deducibilità di accantonamenti per Euro 117.027,00, derivanti da sopravvenienza attiva per svalutazione dei crediti verso ASIA, pari a Euro 800.000,00, in ragione dei ritardati pagamenti di alcune fatture emesse dalla contribuente nel corso del periodo d'imposta 2003, ritenendo condivisibile la valutazione economico-commerciale dell'operazione, da apprezzare alla luce dell'art. 75 TUIR, anche in considerazione della differenza tra accantonamento civilistico e accantonamento fiscale. Una simile statuizione, però, si appalesa contra legem in quanto non si confronta con la questione giuridica cruciale che ha determinato la ripresa da parte dell'erario che, facendo riferimento all'art. 71 TUIR (ora art. 106), comma 1, art. 73 TUIR (ora art. 107), comma 4, ha giustamente negato la deducibilità di tale accantonamento in quanto non espressamente considerato da una disposizione del TUIR.

5. Con il quinto motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 67 TUIR (ora art. 102), comma 2, con riferimento all'annullamento della ripresa di ammortamenti indeducibili (Euro 27.226,30), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per avere consentito alla società un ammortamento in misura superiore al limite prescritto dal D.M. 31 dicembre 1988, perchè effettuato in base a un coefficiente previsto per le "industrie edilizie", anzichè in base al minore coefficiente previsto per le "imprese di smaltimento rifiuti", quale settore d'attività della contribuente.

5.1. Il motivo è inammissibile.

L'art. 67 TUIR (ora art. 102), sotto la rubrica "Ammortamento dei beni materiali", così dispone: "1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. 2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.". In particolare, detti coefficienti di ammortamento sono indicati nella tabella allegata al D.M. 31 dicembre 1998 che, per quanto adesso rileva, distingue per "gruppi" le diverse categorie d'industrie e imprese. Nella specie, l'Agenzia, laddove prospetta che, ai fini della misura dell'ammortamento consentito, debba farsi riferimento all'impresa di smaltimento rifiuti, anzichè al gruppo delle industrie edilizie, considerato dalla Commissione regionale, sollecita la Corte ad un apprezzamento di fatto, già discrezionalmente compiuto dal giudice di merito e sindacabile, in sede di legittimità, sotto il diverso profilo (non dedotto in questo giudizio) del vizio di motivazione.

6. Con il sesto motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, con riferimento all'annullamento del rilievo correlato alla detrazione dell'IVA al 20% versata dalla contribuente al cedente/prestatore del servizio - in relazione a numerose fatture per la gestione, il trasporto e lo stoccaggio di rifiuti (soggette all'aliquota agevolata del 10%) -, l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha erroneamente ritenuto esistente il diritto della società alla detrazione dell'IVA (già) assolta (a monte) in rivalsa, nella misura del 20% (indicata nelle fatture) anzichè nei limiti (pari al 10%) dell'IVA dovuta dal cedente/prestatore del servizio.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. Questa, in sintesi, la cornice giurisprudenziale e normativa di riferimento, recentemente delineata da Cass. 21/04/2021, n. 10439:

(i) in tema della detraibilità dell'IVA di rivalsa applicata in misura maggiore rispetto a quella dovuta ed erroneamente assolta, in tale misura, dal cessionario o committente, secondo un tradizionale orientamento, la detrazione dell'imposta pagata "a monte" per l'acquisto di beni o per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, non era ammessa in ogni caso, in quanto si riteneva che, ai fini della detrazione, fosse necessario che tali operazioni, oltre ad attenere all'oggetto dell'impresa e ad essere fatturate, fossero effettivamente assoggettabili all'IVA nella misura dovuta. Sicchè, ove l'operazione fosse stata erroneamente assoggettata all'IVA, per la misura non dovuta sarebbero restati privi di fondamento non solo il pagamento dell'imposta da parte del cedente (che perciò aveva diritto di chiedere all'Amministrazione il rimborso di quanto versato in eccesso) e la rivalsa effettuata dal cedente nei confronti del cessionario (che poteva quindi chiedere al cedente la restituzione dell'IVA in via di rivalsa, nella parte erroneamente versata), ma anche la detrazione operata dal cessionario nella sua dichiarazione IVA con conseguente potere-dovere dell'Amministrazione di escludere la detrazione dell'imposta così pagata in rivalsa (cfr. Cass., ord., 13 giugno 2018, n. 15536; Cass. 15 maggio 2015, n. 9946; Cass., ord., 2 luglio 2014, n. 15178);

(ii) pertanto, il cessionario, per non rimanerne inciso, avrebbe dovuto chiedere la restituzione dell'imposta, nella parte erroneamente versata, al cedente (o prestatore), il quale, a sua volta, avrebbe potuto recuperarla chiedendola in rimborso all'erario. Un siffatto orientamento - ribadito da ultimo dalle sentenze nn. 14179 del 24 maggio 2019 e 24001 del 3 ottobre 2018 - trovava conferma nella giurisprudenza unionale la quale riteneva che l'esercizio del diritto di detrazione fosse circoscritto alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute. Una diversa conclusione, si sosteneva, avrebbe esposto l'Amministrazione finanziaria al rischio di perdita di gettito fiscale, in relazione alla possibilità che il cedente emittente la fattura recante l'aliquota dell'IVA errata - chiedesse fondatamente il rimborso dell'IVA versata in eccesso;

(iii) risultava, dunque, superata la tesi giurisprudenziale, precedentemente affermatasi, secondo cui l'IVA addebitata in rivalsa avrebbe potuto essere detratta dal cessionario, senza che influissero la non assoggettabilità all'imposta dell'operazione o gli errori commessi dal cedente nell'addebito della stessa (cfr., in tal senso, Cass. 25 maggio 2001, n. 7152; Cass. 18 febbraio 1999, n. 1348; Cass. 23 giugno 1002, n. 7689);

(iv) la materia è stata interessata da due interventi normativi:

(a) la L. 20 novembre 2017, n. 167, che ha introdotto (con l'art. 8, comma 1) il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30-ter, il quale ha regolato le ipotesi e le condizioni alle quali il cedente può ottenere dall'erario la restituzione dell'imposta versata in misura eccedente rispetto a quella dovuta. L'art. 30-ter, nel prevedere, al comma 1, una disciplina di carattere generale - modellata sulla falsariga della fattispecie di restituzione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2 - del cd. rimborso anomalo in tema di IVA, ossia di tutti quei rimborsi di imposta diversi da quello ordinario e fisiologico previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, costituito dall'eccedenza dell'imposta detraibile rispetto a quella versata, disciplina specificamente, al secondo e comma 3, l'ipotesi - rilevante nel caso in esame - di applicazione dell'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, disponendo, rispettivamente, che, laddove l'Amministrazione finanziaria accerti in via definitiva la non debenza dell'IVA versata, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa e che è escluso il diritto al rimborso se il versamento è avvenuto nel contesto di una frode;

(b) la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 935, che disciplina il rapporto tra cessionario (o prestatore) e Amministrazione finanziaria, aggiungendo due periodi al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 6, il quale assoggetta colui che computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, alla sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. La nuova disposizione prevede che in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 s.s., quest'ultimo è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 Euro e 10.000 Euro, in luogo della predetta sanzione pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione indebitamente compiuta. Inoltre, la

restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale;

(v) in punto di efficacia, retroattiva o meno, della nuova norma di legge, originariamente esclusa da questa Corte con le richiamate pronunce nn. 14179 del 24 maggio 2019 e 24001 del 3 ottobre 2018, è da ultimo intervenuto il legislatore con il D.L. 30 aprile 2019, n. 34, art. 6, comma 3-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 giugno 2019, n. 58, il quale ha aggiunto al menzionato L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 935, il seguente periodo: "Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche ai casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della presente legge";

(vi) circa l'esegesi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, nella versione attualmente vigente - retroattivamente applicabile in considerazione dell'interpretazione autentica fornita dal legislatore - si rileva che si è formato un orientamento secondo il quale tale disposizione - oltre ad incidere sul regime sanzionatorio prevedendo un trattamento più mite della violazione tributaria - riconoscerebbe il diritto di detrazione del cessionario dell'IVA ad esso indebitamente applicata dal cedente, fatta salva l'ipotesi in cui tale condotta si inserisce in un contesto di frode fiscale, nel caso in cui sia stata versata poi dal cedente o dal prestatore all'erario. Un simile indirizzo - che ha ricevuto seguito in una recente pronuncia di questa sezione (ord. 28 ottobre 2020, n. 23817) - sembrerebbe trovare riscontro sia nel dato letterale della norma, nella parte in cui espressamente riconosce che in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resta "fermo" il diritto del cessionario o committente alla detrazione dell'IVA, sia nel dato logico-sistematico secondo cui l'approvazione della disposizione legislativa di interpretazione autentica, che ha sancito la retroattività della norma medesima, non avrebbe senso se quest'ultima fosse intesa esclusivamente in un'ottica sanzionatoria (e non anche sostanziale), atteso che il regime sanzionatorio più mite avrebbe comunque trovato applicazione in virtù dell'operatività del principio del favor rei. La riferita opzione ermeneutica risponderebbe apparentemente anche ad esigenze di economicità ed efficienza dell'economia e semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, atteso che, da un lato, il riconoscimento del diritto di detrazione in capo al cessionario non comporterebbe alcun danno per l'erario, in quanto espressamente subordinato al versamento dell'imposta da parte del cedente (o prestatore), e, dall'altro, consentirebbe al contribuente di recuperare l'importo erroneamente versato in eccesso in modo più rapido ed efficace rispetto alla richiesta di restituzione al cedente;

(vii) quest'ultima chiave di lettura, tuttavia, si pone in contrasto con la Sesta direttiva 77/388/CEE (nonchè con la successiva direttiva 2006/112/CE), così come costantemente interpretata dalla Corte di Giustizia, secondo cui, benchè il diritto alla detrazione dell'IVA sia parte integrante del meccanismo dell'imposta, il suo esercizio è limitato alle sole imposte dovute e non può essere esteso all'IVA indebitamente versata a monte, per cui non si estende all'imposta dovuta esclusivamente in quanto esposta sulla fattura (cfr., da ultimo, Corte Giust., 10 luglio 2019, Kursu Zeme; Corte Giust., 21 febbraio 2018, Kreuzmayr; Corte Giust., 14 giugno 2017, Compass Contract Services; Corte Giust., 26 aprile 2017, Farkas). Non può, poi, utilmente invocarsi da parte dell'operatore, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, il proprio legittimo affidamento, in relazione agli elementi figuranti sulla fattura fornita dal suo fornitore, avuto riguardo al fatto che tale affidamento riceve tutela nei limiti in cui è stato ingenerato da

un'autorità amministrativa (cfr., sul punto, oltre alla menzionata Corte Giust., Kreuzmayr, Corte Giust., 9 luglio 2015, Salomie e Oltean). Pertanto, per recuperare l'imposta di rivalsa indebitamente versata siffatto operatore dovrà avanzare richiesta di restituzione all'operatore che ha emesso una fattura erronea, conformemente al diritto nazionale (cfr., in particolare, le richiamate sentenze della Corte di Giustizia Kreuzmayr e Farkas). Sotto altro profilo, non appare possibile, al fine di legittimare la detrazione in via ordinaria dell'IVA non dovuta da parte del cessionario, invocare il principio per cui l'erario è il creditore di ultima istanza anche del cessionario, atteso che tale principio opera solo ed esclusivamente nell'ipotesi (estranea al perimetro di questo giudizio) in cui il cedente sia insolvente o, comunque, il recupero dell'imposta da parte del cessionario nei confronti del cedente sia particolarmente difficoltoso, se non impossibile (cfr. Corte Giust., 11 aprile 2019, PORR Epitesi Kft.; Corte Giust., 31 maggio 2018, KollroB; Corte Giust., 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken; da ultimo, tra la giurisprudenza nazionale, cfr. Cass. 3 dicembre 2020, n. 27649). Orbene, nell'applicare il diritto interno, il giudice nazionale è tenuto ad interpretare quest'ultimo in tutta la misura del possibile alla luce del testo e della finalità della direttiva IVA al fine di raggiungere il risultato da questa perseguito e, dunque, di conformarsi all'art. 288 TFUE, comma 3, in quanto l'obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale è inerente al sistema del TFUE, consentendo al giudice nazionale di assicurare, nel quadro delle sue competenze, la piena efficacia del diritto dell'Unione, allorchè esso risolve le controversie portate alla sua cognizione (cfr., con riferimento alla direttiva IVA, Corte Giust., 11 giugno 2020, SCT; Corte Giust., 6 luglio 2017, Glencore Agriculture Hungary);

(viii) l'interpretazione conforme al diritto unionale induce a propendere per la tesi per cui la riforma del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, va intesa nel senso che si sia limitata a modificare, rendendolo più mite, il regime sanzionatorio applicabile ai casi di indebita detrazione dell'IVA, in quanto operata per un importo superiore rispetto a quella dovuta in relazione all'operazione posta in essere, benchè coincidente con quella indicata in fattura. In tale ottica, l'inciso ivi contenuto "fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e s.s...." va considerato quale riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA nei limiti di quanto dovuto ai sensi delle disposizioni richiamate, le quali, per le ragioni suindicate, non consentono di detrarre l'imposta versata nel suo intero ammontare, laddove non dovuta per intero o in parte, e, dunque, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere.

6.3. Collide con gli enunciati principi di diritto e non è conforme al quadro normativo sopra delineato la pronuncia della C.T.R. che ha riconosciuto il diritto della contribuente di detrazione dell'IVA per l'intero importo versato al cedente e indicato nelle relative fatture (20%), e non nei limiti dell'IVA dovuta (10%).

7. Con il settimo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, degli artt. 112, 115, c.p.c., dell'art. 75 TUIR, comma 5 (ora art. 109) e dell'art. 2730 c.c., ed omessa o comunque del tutto insufficiente motivazione, con riferimento all'annullamento della ripresa di una fattura (di Euro 92.778,00) per prestazioni tecniche e ingegneristiche (ing. Vacca) per direzione lavori fino al novembre 2001, l'Agenzia censura la sentenza impugnata per la carenza della motivazione in punto di

riconoscimento del costo denegato, sul presupposto che la prestazione fosse proseguita anche nel 2003, ferma la considerazione che la contribuente era talmente consapevole dell'irregolare imputazione della fattura ai costi del 2003, che l'aveva stornata, salvo poi annotarne parte dell'importo senza spiegazioni; l'ufficio deduce, altresì, che il rilievo non era nemmeno contestato nel ricorso della contribuente, la quale, per di più, mai aveva allegato che le prestazioni dell'ing. Vacca fossero proseguite nel 2003.

7.1. Il motivo è fondato.

La sentenza impugnata è affetta da ultrapetizione (con assorbimento degli altri profili di censura sollevati dall'Agenzia) perchè la legittimità della spesa poggia su una circostanza - ossia che la prestazione dell'ing. Vacca fosse proseguita nel 2003 - che non risulta essere stata dedotta dalla contribuente.

8. Con l'ottavo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, dell'artt. 112 c.p.c., e dell'art. 75 TUIR (ora art. 109), commi 1, 2, lett. b), con riferimento all'annullamento del rilievo per costi (Euro 61.068) per prestazioni di subappalto, effettuate dalla società fornitrice nel corso del 2002, sul presupposto che la loro veridicità non fosse contestata dall'ufficio, quest'ultimo censura la sentenza impugnata che ha reso una motivazione puramente apparente, che si sofferma sulla questione dell'inerenza del costo, mentre, nella specie, si contestava che i costi non fossero di competenza dell'esercizio 2003.

8.1. Il motivo è fondato.

La sentenza è affetta da motivazione apparente che ruota attorno alla veridicità del costo, che non sarebbe stato contestato dall'ente impositore, senza misurarsi con la ragione del recupero fiscale che, in sostanza, non muove dall'asserita inesistenza della prestazione di subappalto, ma si fonda sull'irregolare imputazione della spesa (avvenuta nel 2002) all'esercizio 2003, con conseguente violazione del principio di competenza di cui all'art. 75 TUIR (ora art. 109), commi 1, 2, lett. b).

9. Con il nono motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112, c.p.c., l'Agenzia censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia sul motivo d'appello relativo alla conferma (da parte del giudice di primo grado) di costi non di competenza quali, in particolare, i costi per prestazioni assicurative (Euro 1.649,74).

9.1. Il motivo è fondato.

Sulla premessa che, per giurisprudenza pacifica, l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio, integra una violazione dell'art. 112 c.p.c., (Cass. 16/03/2017, n. 6835; conf.: n. 21257/204; 26155/2014; 22759/2014; 23930/2017), nel caso di specie la C.T.R. è incorsa nel dedotto error in procedendo poichè non ha statuito sul motivo d'appello appena riferito.

10. Venendo adesso all'esame dei motivi di ricorso incidentale, con il primo di essi, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, motivazione insufficiente in ordine a un fatto

controverso e decisivo per il giudizio, la società censura la sentenza impugnata che ha confermato la legittimità della ripresa dei costi sostenuti per le prestazioni di consulenza svolte dal Dott. Scalabrini, per un importo di Euro 107.345,40 (consistenti nella realizzazione di una brochure informativa avente ad oggetto l'attività svolta dalla società nella costruzione del termovalorizzatore per lo smaltimento dei rifiuti della provincia di Napoli), ritenuti indeducibili e indetraibili (ai fini dell'IVA) per difetto del requisito dell'inerenza.

11. Con il secondo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, motivazione insufficiente e contraddittoria in ordine a un fatto controverso e decisivo per il giudizio, la società censura la sentenza impugnata che ha confermato la legittimità della ripresa dell'indennità corrisposta dalla società in favore dei coloni dei terreni siti nel comune di Acerra, per un importo di Euro 437.955,00, ritenuta indeducibile per difetto d'inerenza.

11.1. I due motivi, da esaminare congiuntamente perchè pongono la stessa questione giuridica, sono inammissibili.

I profili di critica contenuti in ciascun motivo, infatti, non mettono a fuoco la ratio decidendi della sentenza che, in sostanza, per un verso, nega la deducibilità dei costi della brochure, ritenendo non provata la spesa, e non per difetto d'inerenza come sostiene la parte privata; per altro verso, nega la deducibilità dell'indennità per il rilascio dei suoli, ancora una volta non per difetto del requisiti dell'inerenza, ma sul presupposto che si trattasse della duplicazione di un costo già sostenuto e, comunque, di una spesa, scontata in un'unica annualità, che avrebbe dovuto essere "spalmata" sulle varie annualità previste.

12. Con il terzo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 1322, 1325, 1362 c.c., e falsa applicazione dell'art. 75 TUIR (ora art. 109), la società censura la sentenza impugnata che ha confermato la legittimità della ripresa degli interessi di mora, per un importo pari a Euro 303.266,45, corrisposti dalla contribuente a fronte del ritardato pagamento dei corrispettivi dovuti ad alcuni fornitori nell'àmbito dell'ATI su tali impianti, ritenuti indeducibili per difetto del requisito dell'inerenza. La ricorrente assume che la Commissione regionale, laddove ha rilevato due anomalie degli interessi moratori rispetto alle clausole pattizie (detti interessi sono stati determinati a un tasso superiore a quello dovuto; essi sono stati determinati al decorso di trenta giorni dalla presentazione dello stato d'avanzamento, mentre, a partire dal 30/05/2003, avrebbero dovuto essere computati a decorrere dal trentesimo giorno successivo alla data di ricevimento della fattura), non ha fatto corretta applicazione delle regole dell'ermeneutica contrattuale e ha erroneamente disconosciuto che tenere un comportamento diverso da quello contrattualmente previsto rappresenta una normale manifestazione della concorde volontà delle parti di modificare, per fatti concludenti, le precedenti pattuizioni.

12.1. Il motivo non è fondato.

La sentenza impugnata, senza incorrere nel prospettato errore di diritto nell'applicazione delle regole d'ermeneutica contrattuale, con un accertamento di fatto, insindacabile appannaggio del giudice di merito, ha dubitato della veridicità di alcuni interessi moratori (contrattualmente non previsti) e ha persino escluso che taluni interessi (quelli riguardanti gli impianti di Giugliano e Tufino) fossero dovuti, rilevando che essi erano già stati tempestivamente pagati nei trenta

giorni dal ricevimento della fattura. Conseguentemente ha reputato legittima la ripresa di tali interessi sul maggiore ammontare degli interessi passivi (Euro 450.270,24) complessivamente portati in deduzione dalla contribuente.

13. Con il quarto motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 6, comma 1, lett. d, del D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36, art. 2, comma 1, lett. g, h, o, e art. 13, e falsa applicazione dell'art. 75 TUIR (ora art. 109), la società censura la sentenza impugnata che ha confermato la legittimità della ripresa dei "costi di trasporto e spedizione noli", "costi di sorveglianza" e dei "costi relativi ad amministrazione, costruzione e gestione di cave e discariche", per un complessivo importo di Euro 1.301.570,81, per difetto del requisito della competenza. Assume che si tratta degli oneri sostenuti, nel 2003, per la dismissione della discarica di Giugliano, e che era pacifico che il conferimento in discarica dei rifiuti fosse terminato in data 30/06/2003; imputa, quindi, alla C.T.R. di avere erroneamente riconosciuto la legittimità della qualificazione (da parte dell'ufficio) di detti costi come oneri post mortem, senza considerare che, facendo buon governo delle norme sulla gestione delle discariche, il giudice d'appello avrebbe dovuto rilevare che si trattava di prestazioni relative ad attività preparatorie e propedeutiche alla chiusura della discarica, che possono essere svolte soltanto dopo che sia terminato il conferimento dei rifiuti e debbono essere eseguite prima di chiudere, in modo definitivo, il sito di stoccaggio.

13.1. Il motivo non è fondato.

La C.T.R., in assenza di una puntuale contestazione da parte della società, ha ritenuto che una parte di detti costi non fosse imputabile all'esercizio 2003, ma avrebbe dovuto essere coperta da un apposito accantonamento (di Euro 750.000,00) per il ripristino della discarica di Giugliano. Sotto altro aspetto, il giudice d'appello, con un accertamento di fatto esente da specifica censura, ha ricostruito che taluni altri costi dovessero essere ripartiti negli esercizi durante i quali è rimasto attivo il sito di Giugliano (ottobre 2001/giugno 2003) e che, pertanto, non fossero esclusivamente di competenza dell'esercizio 2003, nel quale è avvenuta la chiusura del sito di stoccaggio.

14. Con il quinto motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 75 TUIR (art. 109), commi 1 e 2, la società censura la sentenza impugnata che ha confermato la legittimità della ripresa degli altri costi ritenuti indeducibili per difetto del requisito della competenza, per un importo complessivo di Euro 557.401,87; si tratta, da un lato, dei seguenti costi che avrebbero dovuto concorrere a formare il reddito del 2002, sebbene le relative fatture fossero state ricevute nel 2003: per la selezione del personale; per le prestazioni tecniche d'ingegneria; per i servizi di sorveglianza; per l'esecuzione di lavori affidati in subappalto; per le prestazioni di servizi da parte della Fisia Impianti; per il versamento di un conguaglio relativo a una polizza assicurativa; per assistenza legale; dall'altro, dei costi per il rinnovo di una polizza assicurativa e per la realizzazione dell'impianto di Tufino, i quali avrebbero dovuto essere contabilizzati nel 2004, sebbene le relative fatture fossero state ricevute nel 2003.

14.1. Il motivo non è fondato.

In tema di determinazione dei redditi di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), art. 75 (ora art. 109), comma 1, i ricavi, i costi e gli altri oneri sono imputabili all'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purchè l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo, circostanze, queste ultime, che rientrano, per i componenti positivi, nell'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria e, per quelli negativi, in quello del contribuente (Cass. 9/11/20018, n. 28671). Ciò chiarito e tornando all'esame del motivo, la contribuente non ha dimostrato che la C.T.R., laddove ha negato la deducibilità di tali voci, non si sia attenuta a questo principio di diritto, ma ha esclusivamente contestato, in termini del tutto generici, che la certezza e l'oggettiva determinabilità dei costi sarebbe stata raggiunta solo con l'emissione (nel 2003) delle relative fatture.

15. Con il sesto motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 112, c.p.c., la società si duole, in subordine, dell'omessa pronuncia, da parte del giudice d'appello, in ordine al motivo relativo all'illegittimità della pretesa fiscale per assenza di danno erariale, con riferimento a tutti i costi indeducibili per difetto del requisito della competenza, per un ammontare di Euro 1.982.344,69.

15.1. Il motivo non è fondato.

Al contrario di quanto rappresenta la società, la C.T.R. non ha commesso il dedotto error in procedendo perchè, senza discostarsi dal petitum dell'appello e senza omettere di pronunciare sui profili di quest'ultimo che qui rilevano, laddove ha confermato alcune riprese fiscali dell'accertamento, con riferimento alle stesse riprese ha, in modo implicito, ravvisato l'esistenza del danno erariale, del quale la contribuente aveva dedotto l'inesistenza nel ricorso introduttivo, riproponendo al giudice d'appello la questione assorbita in prime cure per effetto dell'integrale accoglimento del ricorso ad opera della C.T.P. 16. Con il settimo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. 11 marzo 1988, n. 67, art. 8, comma 35, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, comma 1-bis, e, per l'effetto, falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, la società censura la sentenza impugnata nella parte in cui, accogliendo l'appello dell'ufficio in relazione ai costi sostenuti per il personale distaccato, ha confermato l'indetraibilità dell'IVA addebitata in fattura, per un importo di Euro 69.995,73, nonchè la indeducibilità dei medesimi costi ai fini dell'IRAP. Assume che l'ufficio aveva fondato l'indeducibilità/indetraibilità di tali costi sul presupposto che, trattandosi di prestazioni relative al distacco del personale, le stesse non avrebbero dovuto essere assoggettate all'IVA. Inoltre, riferisce che la C.T.R., in accoglimento (in parte qua) dell'appello dell'Amministrazione finanziaria, ha stabilito che la posta (Euro 69.995,73) si riferiva al contratto di servizio e di management del 02/04/2003 e del 29/07/2003, in base al quale vi fu un distacco presso Fibe del personale altamente qualificato di Impregilo Italia Concessioni Spa, idoneo a ricoprire la carica di amministratore delegato e di direttore amministrativo, il cui compenso è stabilito sulla base del 100% dei costi aziendali dimostrati. Secondo il giudice d'appello, inoltre, la L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 35, esclude la rilevanza ai fini dell'IVA di tale distacco, quando esso comporti un mero rimborso del suo costo e, posto che il rimborso della spesa non equivale al corrispettivo di una prestazione, la spesa non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA. In conclusione, critica la sentenza impugnata in quanto, nella specie, non si sarebbe trattato della mera fornitura di personale altamente qualificato, ma anche dello svolgimento di ulteriori prestazioni

(coordinamento e assistenza nei rapporti con le banche; servizio di consulenza e assistenza tecnica per i sistemi informativi; servizio di amministrazione del personale).

16.1. Il motivo non è fondato.

Sul tema del prestito di personale (c.d. supply of staff), le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. Sez. U., n. 23201/2011) hanno enunciato il principio (ribadito dalle successive sentenze nn. 14053/12, 23996/2013, 4024/2015) per cui "In tema di IVA, ai sensi della L. 11 marzo 1988, n. 67, art. 8, comma 35, il rimborso del costo del personale dipendente di una società, distaccato presso altra, è esente da IVA soltanto se la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma pari alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante.". Nel caso in esame, la Commissione regionale, con un accertamento di fatto, insindacabile in sede di legittimità, se non dalla diversa prospettiva della violazione delle disposizioni d'ermeneutica contrattuale (aspetto, questo, non oggetto del giudizio), ha qualificato il contratto in esame come distacco di personale ed è pervenuta alla conclusione, ineccepibile sul piano giuridico, dell'irrilevanza ai fini IVA del distacco, in presenza di un (mero) rimborso spese, per il personale distaccato, non qualificabile come il corrispettivo di una prestazione.

17. Con l'ottavo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112, c.p.c., la ricorrente lamenta la nullità della sentenza che ha omesso di statuire sul motivo di appello relativo alla dedotta illegittimità delle sanzioni in ragione della circostanza che le violazioni contestate erano state commesse per "errore sul fatto e/o sul diritto".

17.1. Il motivo resta assorbito dall'accoglimento di alcuni motivi del ricorso principale. Infatti, il tema delle sanzioni verrà affrontato dalla C.T.R. soltanto all'esito dello scrutinio dei motivi di appello tuttora sub iudice, ed il giudice del rinvio dovrà tenere conto anche dello ius superveniens.

18. Alla stregua delle considerazioni che precedono, accolti il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il sesto, il settimo, l'ottavo ed il novo motivo di ricorso principale, dichiarato inammissibile il quinto motivo; rigettati il terzo, il quarto, il quinto, il sesto, il settimo motivo di ricorso incidentale, dichiarati inammissibili il primo e il secondo motivo e assorbito l'ottavo, la sentenza è cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il sesto, il settimo, l'ottavo e il novo motivo di ricorso principale; dichiara inammissibile il quinto motivo del medesimo ricorso; rigetta il terzo, il quarto, il quinto, il sesto, il settimo motivo di ricorso incidentale, dichiara inammissibili il primo e il secondo motivo e assorbito l'ottavo motivo del medesimo ricorso; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza