Sentenza del 19/04/2023 n. 10543 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Sarnese Vesuviano Srl ha proposto ricorso, con cinque motivi, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza n. 258/2021 della Commissione tributaria regionale del Lazio, pronunciata in data 3 dicembre 2020, depositata in data 19 gennaio 2021 e non notificata, che ha accolto l'appello della società contro la sentenza n. 16773/2018 della C.t.p. di Roma, che aveva rigettato il ricorso della contribuente in controversia avente ad oggetto l'impugnazione del diniego tacito di rimborso della maggiore imposta Irap versata, relativamente all'anno 2007, a seguito della dichiarazione del componente positivo di reddito "premio di gestione" per l'attività di supporto ed assistenza svolta in favore di G.o.r.i. Spa .

La pretesa restitutoria originava dal disconoscimento, in capo a G.o.r.i. Spa , della deducibilità del costo relativo al medesimo premio.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. richiamava un precedente di legittimità in fattispecie analoga (Cass. n. 12119/2019) e riteneva che dovesse escludersi nella specie un'ipotesi di doppia imposizione, in quanto G.o.r.i. Spa , che aveva definito in adesione il proprio accertamento, non aveva mai aderito ad alcuna forma di tassazione di gruppo, nè erano stati emessi due avvisi di accertamento che sottoponevano ad imposizione il medesimo presupposto.

Secondo la C.t.r., il difetto di inerenza, che aveva portato al disconoscimento del costo in capo a G.o.r.i. Spa , non aveva fatto venir meno l'effettività del costo e del corrispondente ricavo per il soggetto che aveva ricevuto il compenso (la società ricorrente); dunque, il disconoscimento della deducibilità di un costo in capo ad un soggetto non comportava automaticamente la detassazione del provento effettivamente ricevuto da un altro soggetto.

3. Il P.G., Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

4. La società contribuente ha presentato istanza di trattazione orale della causa, ai sensi del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, art. 8, comma 8 , e D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8 bis, ed ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 163 e 109 , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 , artt. 3 e 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente la decisione impugnata incorrerebbe nella violazione delle suddette norme e del divieto di doppia imposizione, laddove afferma che, in caso di violazioni fiscali, non opererebbe il principio di simmetria fiscale tra costi e ricavi e che non dovrebbe essere messa in correlazione la mancata deduzione del costo e la tassazione del provento.

Ciò in quanto l'art. 163 T.u.i.r. porrebbe il divieto di doppia imposizione a livello generale, riferibile anche al caso di soggetti diversi; l'art. 109, comma 5 , T.u.i.r. riconoscerebbe il principio di simmetria fiscale anche intersoggettiva; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 , regolerebbe la doppia imposizione nel caso di accertamento, in presenza di violazioni fiscali.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione dell'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe omesso di pronunciarsi sull'originario motivo di impugnazione, reiterato dalla contribuente in grado di appello, relativo all'illegittimità del silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso per la violazione dei principi di buona fede e di tutela dell'affidamento del contribuente, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 .

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

La ricorrente ritiene che la C.t.r. sarebbe incorsa nella suddetta violazione per non aver considerato che l'Agenzia delle entrate aveva indotto G.o.r.i. Spa all'adesione all'accertamento sul presupposto che la Sarnese Vesuviano Srl avrebbe potuto richiedere il rimborso, tenuto conto che alla data della definizione dell'atto di adesione risultava la doppia imposizione economica.

1.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia la violazione dell'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe omesso di pronunziarsi sull'originario motivo di impugnazione, reiterato dalla contribuente in grado di appello, relativo all'illegittimità del silenzio-rifiuto di rimborso per violazione da parte dell'Agenzia dell'art. 109, comma 9 , T.u.i.r. , poichè il premio di gestione era stato considerato in virtù di tale norma quale remunerazione, cioè assimilabile ai dividendi e/o ai proventi da associazione in partecipazione, come tale indeducibile da G.o.r.i. Spa , ma in quanto provento finanziario (dividendo o provento assimilato) assoggettabile ad Irap da Sarnese Vesuviano Srl .

1.5. Con il quinto motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 9 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente la C.t.r. sarebbe incorsa nella violazione dell'art. 109, comma 9 , T.u.i.r. , poichè il premio di gestione era stato considerato in virtù di tale norma quale remunerazione, cioè assimilabile ai dividendi e/o ai proventi da associazione in partecipazione, come tale indeducibile da G.o.r.i. Spa , ma in quanto provento finanziario (dividendo o provento assimilato) assoggettabile ad Irap da Sarnese Vesuviano Srl .

2.1. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono complessivamente infondati e vanno rigettati.

La presente controversia trae origine dal diniego opposto all'istanza di rimborso dell'IRAP - anno 2007 - versata a seguito della dichiarazione del componente positivo di reddito "premio di gestione" prodotto da Sarnese Vesuviano Srl , per l'attività di gestione, supporto ed assistenza svolta in favore di G.o.r.i. Spa , società mista a prevalente capitale pubblico affidataria del servizio idrico integrato nella Regione Campania.

La società Sarnese Vesuviano Srl era stata scelta come socio privato industriale-tecnologico a seguito di procedura di gara ad evidenza pubblica, con lo scopo di detenere e gestire la partecipazione di G.o.r.i. Spa , ed a tal fine riceveva da quest'ultima un management fee, il c.d. "premio di gestione".

La pretesa restitutoria oggetto del contendere veniva, nella prospettazione della ricorrente, fatta discendere dall'intervenuto disconoscimento ai fini Ires, in capo a G.o.r.i. Spa , da parte del competente ufficio finanziario, della deducibilità del costo relativo al medesimo premio corrisposto al socio privato.

Tale ultimo recupero veniva disposto per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5 (T.u.i.r.), avendo l'amministrazione finanziaria contestato il difetto di inerenza del costo in ragione dell'omessa documentazione, da parte della verificata G.o.r.i. Spa , delle prestazioni ricevute dal socio privato Sarnese Vesuviano Srl .

Nel contenzioso scaturitone, la Commissione tributaria provinciale di Roma ha rigettato il ricorso della società e tale decisione veniva confermata dalla C.t.r. del Lazio, adita su gravame della contribuente, con la sentenza oggetto del presente ricorso in cassazione.

In primo luogo, si osserva che il vizio di omessa pronuncia, oggetto del secondo e quarto motivo di ricorso, non è evocato a proposito, in quanto "ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (Cass. n. 20311/2011, Cass. n. 3756/2013).

Per quanto riguarda le violazioni di legge, dedotte negli ulteriori motivi, sotto un primo profilo, la società sostiene sia errato il convincimento dei giudici d'appello secondo cui, in caso di violazioni fiscali, come quelle oggetto del presente giudizio, non opererebbe il principio di simmetria fiscale e di doppia imposizione.

Sostanzialmente la ricorrente lamenta una doppia imposizione in violazione dell'art. 163 T.u.i.r. sul presupposto della tassazione di un ricavo accompagnata dall'indeducibilità del corrispondente costo.

Il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 163 , stabilisce che "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi". Presupposto della doppia imposizione economica è, dunque, la duplice tassazione, in capo a soggetti diversi, di un reddito di identica natura economica.

Come rilevato dalla C.t.r. nella sentenza impugnata, questa Corte, in tema di costi infragruppo, ha affermato che, laddove la società capofila fornisca servizi alle società del gruppo, l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza di tali costi incombe sulla società controllata che affermi di aver ricevuto il servizio, e che, affinchè il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile ai fini delle imposte dirette e l'IVA contestualmente assolta sia detraibile, la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata (Cass. n. 23164/2017, richiamata da Cass. n. 12119/2019, in fattispecie analoga a quella in esame, in cui il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo era stato tassato come ricavo ed i corrispondenti costi sostenuti dalla controllata, che aveva poi definito il p.v.c. con accertamento per adesione, erano stati considerati non deducibili).

Questa Corte ha anche precisato che, in tema di imposte sui redditi, la doppia imposizione si verifica soltanto nell'ipotesi di due avvisi di accertamento che assoggettino a tassazione il medesimo presupposto, non quando, come nel caso in esame, l'imposta venga chiesta in pagamento a fronte di due diversi titoli a due soggetti diversi (Cass. 30 ottobre 2018 n. 27625).

Pertanto, l'assunto della ricorrente è privo di fondamento, poichè, nel caso in esame, il soggetto che fornisce il servizio e quello che ne sostiene il relativo costo sono indipendenti dal punto di vista fiscale e vengono tassati autonomamente.

In altri termini, la fattispecie non rientra nei casi di doppia imposizione, atteso che l'indeducibilità del costo in capo a G.o.r.i. Spa deriva dall'accertamento a carico di tale società, che, secondo l'ufficio, non aveva provato l'inerenza del costo all'attività di impresa, in violazione dell'art. 109, comma 5 , T.u.i.r. .

In questo quadro, dunque, in cui l'ufficio ha contestato, non già l'effettività della prestazione resa dalla società ricorrente, e per essa, l'esistenza del costo, bensì la mancanza di prova della deducibilità dello stesso ai fini Ires per la carenza del requisito dell'inerenza (non avendo G.o.r.i. Spa dimostrato la natura delle prestazioni svolte dalla Sarnese Vesuviano Srl), l'omessa esibizione della documentazione necessaria alla corretta deducibilità del costo per G.o.r.i. Spa non ha inciso sull'effettivo conseguimento del provento da parte di Sarnese Vesuviano Srl e sulla correlata tassazione dello stesso come ricavo ai fini Irap. Con specifico riferimento all'attività svolta dalla società ricorrente, i verbalizzanti hanno rilevato che "l'unica fonte di ricavo per la Sarnese Vesuviano Srl è il premio di gestione corrisposto da G.o.r.i. Spa ", che il "premio di gestione" era stato ricevuto e, correttamente, era stato inserito da Sarnese Vesuviano Srl nei ricavi d'esercizio.

Di conseguenza, assolutamente privo di pregio giuridico appare il richiamo, da parte della società ricorrente, al principio di simmetria tra costi e ricavi, secondo cui la cessione di beni o la prestazione di un servizio, se, da un lato, determinano il conseguimento di un ricavo, per l'altro soggetto comportano il sostenimento di un costo.

Ai fini fiscali, in ossequio ai principi di onnicomprensività e di derivazione dal risultato civilistico (artt. 81 e 83 T.u.i.r.), per i quali ogni provento prodotto in ambito societario costituisce reddito d'impresa e va calcolato sulla base dell'utile e della perdita risultante dal conto economico, risulta corretto tassare il ricavo conseguito, che costituisce ricchezza prodotta, ed allo stesso tempo riconoscere la deduzione del costo all'acquirente o committente, solo qualora inerente all'attività d'impresa.

La sentenza della C.t.r. non incorre, dunque, nelle contestate violazioni di legge, e, come si è detto, è conforme alla soluzione adottata da questa Corte nella sentenza n. 12119/2019, resa in fattispecie analoga alla presente.

Nè è ravvisabile l'illegittimità del diniego di rimborso per violazione dei principi di buona fede e affidamento della società contribuente, in relazione alla rilevanza dell'atto di adesione sottoscritto da G.o.r.i. Spa .

Invero, sussiste il presupposto per la tutela del cd. "affidamento incolpevole" del contribuente, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, commi 1 e 2 (Statuto del contribuente), nel caso in cui questi abbia errato sulla portata e l'ambito dell'obbligazione tributaria dovuta per aver ricevuto indicazioni erronee e contraddittorie, alle quali si sia attenuto senza sua colpa.

Tale affidamento, ove tutelabile, rileva al fine di escludere l'applicazione delle sanzioni, nel caso in cui il contribuente non abbia correttamente adempiuto ai propri obblighi fiscali, ma non può mai esonerare dal pagamento di un tributo che sia dovuto, nè giustificare il rimborso di quanto pagato in adempimento dei propri obblighi fiscali.

Pertanto il ricorso va complessivamente rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente a pagare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 2.300,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza