Sentenza del 28/09/2018 n. 23491 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

A. Spa impugnava l'avviso di accertamento per Irpeg, Irap ed Iva per l'anno 2003, emesso dall'Agenzia delle entrate per l'illegittima deduzione di ammortamenti derivanti da rivalutazione degli automezzi e da avviamento, nonché per la deduzione di costi indeducibili per spese legali, acquisto di beni e minusvalenze, non documentati o non di competenza. La contribuente riconosceva la fondatezza del rilievo relativo alla indebita deduzione degli ammortamenti da avviamento e l'Agenzia riconosceva l'infondatezza, invece, della contestazione in ordine alla deduzione dei costi per l'acquisto di beni e delle quote di minusvalenze. La Commissione tributaria provinciale di Varese accoglieva il ricorso per i rilievi residui, decisione poi confermata dal giudice d'appello. L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con tre motivi. La contribuente resiste con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale con due motivi e ricorso incidentale condizionato con tre motivi, cui replica l'Agenzia con controricorso. La società contribuente deposita altresì memoria ex art. 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo del ricorso principale denuncia insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso in relazione alla asserita correttezza della rivalutazione degli automezzi aziendali.

1.1. Il secondo motivo (rubricato come 1 bis) denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e ss l. n. 342 del 2000 come prorogata e modificata dalla l. n. 350 del 2003, non avendo la contribuente proceduto alla rivalutazione della totalità dei beni della stessa omogenea categoria.

2. Va esaminato, per ragioni di priorità logico-giuridica, il secondo motivo, che è fondato, restando assorbito il primo.

2.1. È infondata, preliminarmente, l'eccepita inammissibilità per difetto di autosufficienza: costituisce dato incontroverso, affermato dalla stessa CTR e ribadito pure dalla società contribuente, che la rivalutazione non è stata operata per la totalità degli autobus, Il profilo, dunque, esula dal perimetro della censura, diretta, invece, a contestare le conseguenze giuridiche di tale fatto.

2.2. Sulla questione invero, la Corte ha già avuto occasione di pronunciarsi (Cass. n. 21349 del 21/10/2015) sottolineando che: l'art. 10 della legge n. 342 del 2000 ha previsto, per i soggetti indicati nell'art. 87, comma 1, lettere a) e b), tuir, *«la possibilità anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni materiali e immateriali con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa»;* - il successivo art. 11 (rubricato "*modalità di effettuazione della rivalutazione")* ha poi stabilito una serie di condizioni e presupposti che debbono sussistere perché la rivalutazione operi i suoi effetti ai fini fiscali e precisamente che essa *«deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea»* (comma 1); che *«i valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri»* (comma 2); che, infine, *«gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore di cui al comma 2»* (comma 3). - l'art. 12, inoltre, ha previsto che *«sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio, di cui all'articolo 11, è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 19 per cento relativamente ai beni ammortizzabili e pari al 15 per cento relativamente ai beni non ammortizzabili»* (comma 1). Il successivo decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, infine, ha ribadito, all'art. 4 (rubricato *«rivalutazione per categorie omogenee»),* che *«ai fini fiscali, la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea»* (comma 1). L'art. 2, comma 25, della legge finanziaria del 2004 ha per quanto qui rileva riaperto i termini per fruire del beneficio, estesi ai *«i beni posseduti nel bilancio al 31 dicembre 2002».*

2.3. Ciò posto, va ribadito - in continuità al *dictum* della Corte - che la rivalutazione dei beni appartenenti alla medesima "categoria omogenea" deve obbligatoriamente riguardare tutti i beni di quella categoria, derivandone, in caso di violazione di tale obbligo, cioè di esclusione di alcuni beni dalla rivalutazione, il disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri berli della stessa categoria. Non ha pregio, in senso contrario, il limite economico previsto dal comma 2 dell'art. 11 cit., che, come è chiaramente ricavabile dalla struttura e dalla lettera della norma, postula che tutti i beni della categoria siano stati oggetto della rivalutazione e non, come pare invece sostenere il controricorrente, che il raggiungimento del limite del valore economico, per le caratteristiche del bene o la sua vetustà od altre caratteristiche, legittimi o giustifichi una sua sottrazione all'operazione di generale rivalutazione.

Occorre considerare che la *ratio* della normativa è quella di adeguare la rappresentazione contabile delle immobilizzazioni ai valori effettivi (in vista dell'introduzione della moneta unica europea) e - atteso anche il carattere volontario dell'operazione - l'obbligo di rivalutazione integrale dei beni secondo le categorie omogenee emergenti in bilancio risulta coerentemente rispondere alla finalità di non alterare la capacità del bilancio di rappresentare fedelmente la reale situazione patrimoniale dell'impresa. Lo stesso ricorrente, del resto, sottolinea che alcuni degli autobus *«evidenziavano un valore netto a bilancio 31/12/2003, e prima della rivalutazione, già superiore al valore economico determinato nella perizia di stima»* sicché è evidente che la rivalutazione operata con criteri omogenei ed uniformi ed estesa a tutti i beni può anche

comportare, in concreto, una svalutazione per taluno di essi (e non una valutazione meramente "discrezionale"), risultato che, altrimenti, resta precluso, con evidente incidenza sull'ammontare iscritto in bilancio nel caso in cui il contribuente si limiti a scegliere i beni su cui operare l'intervento.

2.4. La società contribuente - come risulta dal controricorso - ha peraltro invocato, a sua giustificazione e quale ragione di "non debenza" dell'imposta, la circolare n. 18 dell'Agenzia delle entrate del 13 giugno 2006, emanata a seguito dell'ulteriore intervento di proroga (e ampliamento ad alcune altre categorie di beni) della legge n. 342 del 2000 effettuato con l'art. 1, commi da 469 a 476, della legge finanziaria del 2006 (l. n. 266 del 2005). Detta circolare prevede, al punto 1.7. terzo capoverso, che *«Il contribuente potrà tuttavia impedire la caducazione degli effetti della rivalutazione sui beni rimanenti qualora, anche in sede di accertamento, provveda al versamento dell'imposta sostitutiva non versata con riferimento al bene illegittimamente escluso, maggiorata di sanzioni ed interessi previsti per legge; resta inteso che l'assolvimento di tale onere non comporta anche il* 5 Corte di Cassazione - copia non ufficiale *riconoscimento del maggior valore relativo ai beni esclusi dalla rivalutazione. E' di ostacolo, a tale fine, anche la circostanza che il maggior valore di tali beni non è stato imputato a capitale o accantonato nella speciale riserva a titolo di saldo attivo di rivalutazione.»* In relazione a tale indicazione, la contribuente, quindi, avrebbe provveduto a calcolare le somme dovute e a corrispondere, con F24, il relativo importo.

2.5. Premesso che le somme versate - per quanto riportato nel controricorso - appaiono riferirsi solamente a tre veicoli (targati, rispettivamente, XXXXX, XXXXX e XXXXX) mentre quelli non inclusi erano cinque, va rilevato che l'indicazione contenuta nella citata circolare pare configurare una atipica sanatoria della decadenza derivante dal mancato rispetto della disciplina primaria fuori da ogni previsione normativa ed è tale da integrare una ipotesi, impropria e di dubbia legittimità, di rinunzia alla pretesa impositiva. Per la costante giurisprudenza della Corte, infatti, *"le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000" (v.* Cass. n. 10195 del 18/05/2016; Cass. n. 5934 del 25/03/2015; Cass. n. 3757 del 09/03/2012). Ne deriva che l'affidamento che il contribuente può aver riposto nella citata indicazione (sorta in epoca posteriore all'operazione) è suscettibile, in ipotesi, di far venire meno le sanzioni comminate e gli interessi computati ma non anche il recupero impositivo in senso stretto.

2.6. Il motivo, dunque, va accolto. In relazione al profilo da ultimo esposto, tuttavia, va disposta la rimessione del giudizio al giudice del rinvio perché operi le necessarie valutazioni in fatto, integralmente omesse.

3. Il terzo motivo denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. per non aver la CTR statuito sul lamentato difetto di motivazione ex art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 della sentenza di primo grado.

3.1. Il motivo è infondato. La CTR, infatti, ha riesaminato tutte le ragioni di doglianza dell'Agenzia e ripercorso, questione per questione, l'intero merito della vicenda, sicché ha pure statuito sulla dedotta carenza di motivazione della sentenza di primo grado.

4. Passando al ricorso incidentale, la contribuente, con due motivi, denuncia violazione di legge e insufficiente motivazione in ordine alla statuita compensazione delle spese da parte della CTR. Entrambe le doglianze restano assorbite dall'accoglimento del ricorso principale.

5. Quanto, infine al ricorso incidentale condizionato, il primo motivo - con cui la contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992 per aver la CTR respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia per carenza di specificità dei motivi - è infondato. Da un lato, infatti, la CTR ha ritenuto infondata la doglianza affermando, in linea con l'orientamento della Corte, che *«essendo il giudizio di primo grado conclusosi con la soccombenza dell'Ufficio, i motivi di impugnazione non possono essere che quelli prospettati in prime cure, atteso che l'appello è un mezzo processuale diretto a provocare un nuovo giudizio al fine di ottenere eventualmente l'annullamento della sentenza di primo grado»,* mentre, dall'altro, il mezzo di gravame dell'Ufficio ha sicuramente attinto, in termini critici, la sentenza di primo grado, di cui ha denunciato - come si ricava dallo stesso terzo motivo del ricorso per cassazione - la genericità e carenza di motivazione.

5.1. Le restanti due censure del ricorso incidentale condizionato sono invece inammissibili afferendo a questioni (violazione degli artt. 3 l. n. 241 del 1990 e 42 d.P.R. n. 600 del 1973 per difetto di motivazione dell'avviso di accertamento; violazione degli artt. 5 e 6 d.lgs. n. 472 del 1997 in relazione alle sanzioni irrogate per difetto di dolo ed errore incolpevole) che non sono state oggetto di disamina da parte del giudice di merito, avendole questi ritenute assorbite, sicché in relazione ad esse *«manca la soccombenza che costituisce il presupposto dell'impugnazione, salva la facoltà di riproporre le questioni medesime al giudice del rinvio, in caso di annullamento della sentenza»* (Cass. n. 22095 del 22/09/2017).

6. In conclusione, pertanto, va accolto il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il primo e rigettato il terzo; va dichiarato assorbito il ricorso incidentale; va rigettato il primo motivo del ricorso incidentale condizionato, inammissibili i restanti. La sentenza va, nei limiti indicati in motivazione, cassata con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il primo e rigettato il terzo; dichiara assorbito il ricorso incidentale; rigetta il primo motivo del ricorso incidentale condizionato, inammissibili i restanti; cassa, nei limiti di cui in motivazione, la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Deciso in Roma, il 23 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza