Sentenza del 03/10/2018 n. 24011 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società G. (G. R. Estate Services S.r.l. in liquidazione) impugnava un avviso di accertamento, relativo ad IRPEG, anno di imposta 2002, con il quale si contestava la indeducibilità di perdite su crediti, e la presunta esistenza di sopravvenienze attive non contabilizzate, determinate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 e riferite alla differenza tra i crediti ed i debiti della G. nei confronti di una società di diritto francese "Pinede SA", considerata fittiziamente interposta nell'ambito di un'operazione immobiliare compiuta in Francia dalla citata Pinede SA. La CTP di Milano accoglieva il ricorso della contribuente. L'Ufficio impugnava la sentenza innanzi alla CTR della Lombardia che, con sentenza n. 17/9/2010, accoglieva l'appello, confermando l'avviso di accertamento impugnato. La CTR rigettava l'eccezione di G. relativa all'inapplicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 in quanto richiamato dal successivo art. 40 del citato decreto, e quanto alla presunta indeducibilità di perdite sui crediti, sosteneva che la contribuente non aveva dimostrato gli elementi certi e precisi per portare in deduzione la perdita, mentre per le sopravvenienze attive non contabilizzate, la contribuente, pur non avendo avuto difficoltà a documentare i rapporti con la società di diritto francese, non aveva fornito prova contraria. La società contribuente ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo sei motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1.Va precisato che questa Corte non ha riportato in motivazione, nè tenuto conto dei quesiti di diritto illustrati in ricorso, atteso che l'art. 366 bis c.p.c., introdotto dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6 e contenente la previsione della formulazione del quesito di diritto, come condizione di ammissibilità del ricorso per cassazione, si applica "ratione temporis" ai ricorsi proposti avverso sentenze e provvedimenti pubblicati a decorrere dal 2 marzo 2006 (data di entrata in vigore del menzionato decreto), e fino al 4 luglio 2009, data dalla quale opera la successiva abrogazione della norma, disposta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 46 (Cass. n. 24597 del 2014), mentre la sentenza impugnata è stata depositata in data 22.3.2011.

2.Con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione per mancata pronuncia in merito ad una delle domande, con cui si formulava la richiesta di verificare l'esistenza dell'autorizzazione dell'Ufficio ad appellare da parte della Direzione Regionale delle entrate, necessaria a pena di nullità dell'appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2.

2.1. Va, preliminarmente, rigettato il rilievo di inammissibilità del motivo proposto con controricorso dall'Agenzia delle entrate, atteso che questa Corte ha recentemente precisato che: "nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 con riguardo all'art. 112 c.p.c., purchè il motivo, come nella specie, rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione (Cass. n. 10862 del 2018; Cass. n. 4036 del 2014).

2.2. Il motivo è infondato. Le SS.UU. della Suprema Corte hanno affermato che: "Nel processo tributario, la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2, secondo la quale gli uffici periferici del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze e gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale, rispettivamente dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione generale delle entrate e dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio, non è più suscettibile di applicazione una volta divenuta operativa - in forza del D.M. dell'economia 28 dicembre 2000, la disciplina recata dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, che ha istituito le agenzie fiscali, attribuendo ad esse la gestione della generalità delle funzioni in precedenza esercitate dai dipartimenti e dagli uffici del Ministero delle finanze, e trasferendo alle medesime i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze, da esercitarsi secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia. A seguito della soppressione di tutti gli uffici ed organi ministeriali ai quali fa riferimento il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2, infatti, da tale norma non possono farsi discendere condizionamenti al diritto delle agenzie di appellare le sentenze ad esse sfavorevoli delle commissioni tributarie provinciali" (Cass. SS.UU. n. 604 del 2005). Nella specie, inoltre, non ricorre il vizio di omessa pronuncia, atteso che la decisione impugnata, ha presupposto una statuizione implicita di rigetto (Cass. n. 29191 del 2017; Cass. n. 5351 del 2007).

3. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che i giudici della CTR hanno respinto l'eccezione preliminare, proposta da G., relativamente alla inammissibilità dell'appello per carenza dei nuovi motivi. Si argomenta che la sentenza muove dalla errata considerazione che l'appello proposto dall'Ufficio contenga una puntuale indicazione dei motivi per cui la sentenza di primo grado sarebbe inficiata da errori, invero, l'appello, travisando la realtà, si limita a contestare genericamente ed in maniera non corretta, la sentenza di primo grado, limitandosi a ripresentare i medesimi motivi di cui alle prime memorie difensive, riproponendo la propria interpretazione dei fatti e volendo imporre al giudice del merito come prove delle semplici deduzioni.

3.1. In disparte l'inammissibilità del motivo per carenza di autosufficienza, non avendo parte ricorrente riportato in ricorso il contenuto completo degli atti su cui fonda l'esposte censure, lo stesso è infondato. Ai fini della specificità dei motivi di appello, richiesta dall'art. 342 c.p.c., l'esposizione di ragioni di fatto e di diritto, invocate a sostegno del gravame, possono sostanziarsi anche nella prospettazione delle medesime ragioni addotte nel giudizio di primo grado, purchè ciò determini una critica adeguata e specifica della decisione impugnata e consenta al giudice del gravame di percepire con certezza il contenuto delle censure, in

riferimento alle statuizioni adottate dal primo giudice (Cass. n. 2814 del 2016; Cass. n. 25218 del 2011). Inoltre la CTR, con accertamento in fatto insindacabile in sede di legittimità, in quanto congruamente motivato, ha verificato che: "dalla lettura dell'atto di appello risulta che l'Amministrazione ha ben individuato le statuizioni della sentenza impugnata sottoposte a censura, sia riassumento lo svolgimento dei fatti, sia riportando il decisum sub specie criticato, sia chiedendo espressamente nelle conclusioni l'annullamento della decisione impugnata e la conferma della legittimità dell'accertamento dell'ufficio".

4. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata si denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 42, tenuto conto che l'avviso di accertamento oggetto di controversia è insufficientemente motivato e, quindi, deve essere dichiarato nullo. Tale vizio sarebbe conseguente alla circostanza che detto avviso di accertamento cita il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 ponendolo a supporto della rettifica effettuata a seguito di una verifica analitica subita da una persona giuridica, mediante accesso effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33.

4.1. Il motivo è inammissibile per carenza di autosufficienza. Nel giudizio tributario, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento, è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso ne riporti testualmente i passi che si assumono erroneamente intepretati o pretermessi, al fine di consentirne la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, essendo il predetto avviso non un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento (Cass. n. 9536 del 2013; Cass. n. 16147 del 2017).

5. Con il quarto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, nonchè violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66 TUIR con riferimento all'iscrizione e svalutazione dei crediti di bilancio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, atteso che appare evidente la contraddizione insita nella motivazione della sentenza nella parte in cui la stessa, dapprima richiama la contestazione contenuta nell'avviso di accertamento con riferimento a "svalutazioni crediti..", salvo poi svolgere le proprie considerazioni con riferimento alla "perdita su crediti" realizzata a seguito di una "...cessione dei crediti", fattispecie queste assolutamente distinte tra esse. Si lamenta che la sentenza impugnata: a) nulla argomenta con riferimento alla corretta iscrizione dei crediti effettuata nell'anno 2000 e posta a fondamento dell'avviso di accertamento; b) la motivazione si basa sull'analisi di una fattispecie giuridica (perdita su crediti conseguente ad una cessione dei crediti) diversa da quella realizzatesi e contestata dall'Amministrazione finanziaria (la svalutazione di un credito senza alcuna cessione).

Tali omissioni e le contraddizioni, secondo la ricorrente, giustificherebbero anche la violazione di legge, per violazione dell'art. 66 it., in quanto, proprio sulla base di tali errori, la CTR avrebbe ritenuto che la società G. non avesse fornito prove idonee a sovvertire le presunzioni dell'Ufficio considerate gravi, precise e concordanti.

5.1. Il motivo è inammissibile per carenza di autosufficienza, ed è infondato.

In tema di redditi di impresa, il discrimine tra "perdite su crediti" e "svalutazione dei crediti" si correla alla definitività del venire meno della posta attiva, nel senso che, alla stregua di un giudizio prognostico, si ha perdita del credito quando esso è divenuto definitivamente inesigibile, mentre si ha svalutazione quanto il credito è solo temporaneamente non realizzabile (Cass. n. 10686 del 2018). Orbene, nel caso in esame, il giudice di appello ha correttamente applicato i principi elaborati da questa Corte, poichè ha complessivamente esaminato le risultanze istruttorie, dando atto della mancanza di prove da parte della contribuente con riferimento alla certezza della perdita, rilevando, altresì, con accertamento in fatto insindacabile in sede di legittimità (in quanto congruamente motivato) che il richiamato parere scritto del prof. M. non era stato prodotto in giudizio, neppure in appello.

6. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata denunciando omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione con riferimento al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto non si pronuncia, con riferimento alla considerazione sostenuta dalla società ricorrente, secondo cui, qualora l'anno di competenza della svalutazione dei crediti non fosse il 2002, ma l'anno successivo (a causa della data in cui il parere legale è stato acquisito dalla G.) ai sensi dell'art. 76, comma 6 TUIR (vecchia formulazione) "la rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi".

6.1.11 motivo è inammissibile per carenza di autosufficienza, atteso che si lamenta una omessa pronuncia erroneamente ricondotta all'art. 360 c.p.c., comma 5, piuttosto che all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e art. 112 c.p.c., omettendo di riportare in ricorso testualmente la domanda o l'eccezione introdotta in causa, nella specie qualificata come "considerazione della ricorrente", e l'atto difensivo o fase del giudizio di merito in cui tale considerazione è stata formulata.

7. Con il sesto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la CTR erroneamente confermerebbe la ripresa relativa a presunte sopravvenienze attive effettuata sulla base del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 mentre tale articolo non sarebbe applicabile alla situazione in esame in quanto trattasi di una disposizione prevista con riferimento al controllo delle dichiarazioni e non certo alle verifiche analitiche conseguenti ad un accesso, effettuato in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33.

7.1. Il motivo è inammissibile per carenza di autosufficienza ed infondato.

Emerge dai fatti di causa che l'avviso di accertamento è stato emesso dall'Amministrazione fnanziaria per la verifica in via induttiva del reddito dichiarato nell'anno 2002, sulla base di una presunzione che la società partecipata di diritto francese, la Pinede s.a.s., fosse ai fini fiscali solo una interposizione fittizia e che l'attività immobiliare da questa svolta in Francia fosse da ricondurre in capo alla società ricorrente. Ne consegue che correttamente il giudice del merito ha ritenuto, in assenza di prova contraria da parte del contribuente, imputato, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, le riprese a tassazione di sopravvenienze attive non contabilizzate e non dichiarate (Cass. n. 7871 del 2012), dovendosi ritenere consentito all'Ufficio,

sulla base di presunzioni semplici, purchè precise, gravi e concordanti, maggiori ricavi o minori costi. Con la conseguenza che in ordine alla distribuzione dell'onere probatorio, la corretta interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 impone alla società contribuente di dimostrare la estraneità di ciascuna delle operazioni contestate alla propria attività di impresa (Cass. n. 20199 del 2010).

8. In definitiva il ricorso va rigettato e la parte soccombente è tenuta al rimborso delle spese di lite, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite, liquidate in complessivi Euro 7500,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 6 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza