Sentenza del 03/10/2018 n. 24012 - 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, IRAP ed IVA, anno di imposta 2003, emesso ai sensi dl D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, con il quale venivano ripresi a tassazione somme per svalutazione di partecipazione indeducibile (Euro 481.199,00), perdita su crediti da svalutazione indeducibile (Euro 199.999,00), perdite su crediti indeducibili (Euro 740.942,58) e ricavi non contabilizzati (Euro 767.597,00). La CTP di Milano accoglieva il ricorso della contribuente. L'Ufficio impugnava la sentenza innanzi alla CTR della Lombardia che, con sentenza n. 35/27/2011, accoglieva parzialmente l'appello, confermando l'avviso di accertamento con esclusione della ripresa di Euro 767.597,00 per maggiori ricavi non contabilizzati e per corrispettivi ritenuti non dichiarati ai fini IVA, per Euro 750.000,00. La società contribuente ricorre per cassazione, svolgendo sei motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente 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. 47 (Cass. n. 24597 del 2014), mentre la sentenza impugnata è stata depositata in data 31.3.2011.

2. Con il primo 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 avrebbe erroneamente respinto l'eccezione preliminare, posta 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, laddove l'appello, travisando la realtà, si limita a contestare genericamente ed in maniera non corretta, la sentenza di primo grado, ripresentando i medesimi motivi di cui alle prime memorie difensive e riproponendo la propria interpretazione dei fatti, volendo imporre al giudice del merito come prove delle semplici deduzioni.

2.1. 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 delle 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 adottata 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 (e non censurato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), 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 riassumendo lo svolgimento dei fatti, sia riportando il decisum sub specie critica, sia chiedendo espressamente nelle conclusioni l'annullamento della decisione impugnata e la conferma della legittimità dell'accertamento dell'ufficio".

3. Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione per mancata pronuncia in merito alle domande proposte da G. nelle controdeduzioni, con cui chiedeva dichiararsi nullo l'avviso di accertamento per insufficiente motivazione.

4. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 42 atteso che la sentenza impugnata muove dall'errata applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 (riferito ai redditi di impresa delle persone fisiche) in quanto sostiene che tale articolo sia applicabile alla contestazione contenuta nell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società di capitali in quanto "...il successivo art. 40 prevede che, per quanto concerne il reddito complessivo dei soggetti IRPEG, si applicano le disposizioni dell'articolo 39 relative al reddito d'impresa con riferimento al bilancio o rendiconto". Secondo parte ricorrente la sentenza impugnata va censurata in quanto l'avviso di accertamento sarebbe insufficientemente motivato e, quindi, nullo.

5. Il secondo ed il terzo motivo, da esaminarsi congiuntamente per connessione logica, sono inammissibili 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). Nel ricorso, la contribuente ha illustrato il contenuto delle doglianze espresse nel corso del giudizio di appello, ma non ha riportato testualmente il contenuto dell'avviso di accertamento di cui si lamenta il difetto di motivazione, necessario anche per l'esatta comprensione della vicenda anche dal punto di vista fattuale, e indispensabile per la valutazione della decisività delle doglianze espresse.

6. Con il quarto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66 TUIR con riferimento alla svalutazione della partecipazione, atteso che i giudici di appello sovvertono le conclusioni a cui erano giunti i giudici di prime cure, esclusivamente sulla base della considerazione che non fosse sufficiente, per dimostrare l'esistenza di un credito, la produzione del mero dispositivo di una sentenza emessa dal Tribunale di Roma.

7. Con il quinto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione con riferimento alla svalutazione dei crediti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Si argomenta che G., in entrambi i gradi di giudizio, ha fornito la prova dell'esistenza di detto credito anche grazie all'intervenuta sentenza del Tribunale di Roma che, nel frattempo, aveva ammesso parte del credito al passivo del fallimento. Ne consegue che la sentenza impugnata risulta viziata, in quanto, pur richiamando correttamente la presunzione di legge in tema di automatismo della deducibilità delle svalutazioni di crediti in casi di assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, esclude tale automatismo nel caso di specie, ove, effettivamente, si è in presenza di crediti vantati nei confronti di un soggetto dichiarato fallito.

8. Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, denunciando omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione nonchè violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, comma 3, con riferimento alla deducibilità del perdita su crediti, atteso che la sentenza impugnata, accogliendo l'appello, sovverte le conclusioni a cui erano giunti i giudici di prime cure, sostenendo che non risultavano fornite, dal contribuente, le prove ex art. 66, comma 3 TUIR per supportare la deducibilità delle perdite de quo rilevate a seguito di una cessione pro soluto di esse. I giudici di appello avrebbero dovuto valutare la questione con riferimento alla presunta correzione di false iscrizioni effettuati negli esercizi precedenti, contestata dall'Ufficio con l'avviso di accertamento, ma nulla avrebbero argomentato relativamente a detto elemento essenziale dell'avviso di accertamento, non considerando, anche ai fini delle presunzioni richieste dall'art. 66, comma 3 TUIR (vecchia formulazione), come prova certa e puntuale un parere legale anche fornito verbalmente.

9. Il quarto, il quinto ed il sesto motivo di ricorso, in quanto logicamente connessi, vanno esaminati congiuntamente.

I motivi sono inammissibili per carenza di autosufficienza, oltre che infondati. La società G. riporta in ricorso il contenuto dell'atto di appello rammentando che l'Ufficio, nell'avviso di accertamento, ha ritenuto l'assoluta antieconomicità dell'operazione e la necessità di accertare in primo luogo, nei confronti della "ex" partecipata SUNTO s.r.l. la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 61 e art. 66, comma 3 TUIR e, pertanto, ha concluso che poichè la società ex partecipata Sunto S.r.l. non aveva subito diminuzioni dalla data dell'ultimo bilancio approvato prima dell'acquisto, l'Ufficio ha ritenuto che non sussistessero le condizioni di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 61 e art. 66, comma TUIR per svalutare la partecipazione. Come si è detto, la ricorrente, in violazione del divieto di autosufficienza, omette di rappresentare alla Corte in maniera completa i termini fattuali della vicenda processuale, non essendo sufficiente a tal fine

riportare alcuni passi dell'atto di appello, sicchè i motivi di ricorso, nei termini in cui sono formulati, seppure suggestivi, si rivelano inconducenti. I mezzi danno per presupposti tutta una serie di elementi rispetto ai quali peccano di autosufficienza non essendo riferiti al contenuto (non riportato in ricorso) degli atti menzionati nè tanto meno, soprattutto, al contenuto completo degli scritti difensivi nei quali tali fatti vennero prospettati alle Commissione tributarie di merito. Ma soprattutto, va rilevato che, anche a volere seguire una ricostruzione dei fatti come prospettata nella motivazione della sentenza impugnata, non si reputa sussistente il dedotto travisamento o vizio motivazionale della decisione, circa la natura particolare dei crediti oggetto di svalutazione e di perdita (cessione pro soluto), da parte dell'Amministrazione finanziaria prima e dalla CTR poi, atteso che correttamente il giudice del merito, sia con riferimento alle perdite su crediti che con riferimento alla svalutazione dei crediti, ha ritenuto l'insussistenza di prove fornite da parte del contribuente, precisando che dalla lettura del solo dispositivo della sentenza del Tribunale di Roma, non prodotta integralmente, non era consentito verificare i presupposti richiesti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, così come non poteva essere dato rilievo di prova certa ad un parere legale acquisito in modo informale.

Sul tema della deducibilità delle perdite sul crediti ai fini fiscali non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali la giurisprudenza di questa Corte resa dapprima sull'art. 66 TUIR e, successivamene, sull'art. 101 TUIR, è ormai ferma nel ritenere la necessità, a carico del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita, di dimostrare gli elementi "certi e precisi" che hanno dato luogo ad una perdita, chiarendo ulteriormente che si può parlare di perdita su crediti quanto il debitore non paga volontariamente e il credito non risulta attuabile coattivamente.

Con ricostruzione immune da vizi logici, infatti, la CTR illustra in motivazione che secondo l'Ufficio la contribuente, in sede di verifica, aveva esibito un atto di cessione del 29.12.2003 con il quale aveva acquistato quote della società Iniziative Turistiche di Tigullio s.r.l. da parte della società Immobiliare Ferredile S.p.A.. Tale operazione di acquisto risultava regolata attraverso la cessione pro soluto di una serie di crediti che la società vantava ed il valore della cessione risultava notevolmente inferiore al valore di iscrizione in bilancio degli stessi e mancava la prova degli elementi di certezza e precisione di cui all'art. 66 cit. La ponderazione degli elementi forniti dalla parte contribuente per ritenere il credito di difficile esazione integrano una valutazione in fatto incensurabile in Cassazione, implicando indagini sul merito precluse a questa Corte (Cass. n. 14568 del 2011; Cass. n. 16330 del 2005; Cass. n. 19918 del 2005; Cass. n. 403 del 2015).

10. 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 12.500,00, 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