Sentenza del 31/01/2019 n. 2844 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, sulla base di processo verbale di constatazione, notificava alla società (---) s.p.a., in liquidazione, avviso di accertamento per l'anno 1995, con il quale contestava l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e procedeva al recupero a tassazione di vari costi e spese, accertando una maggiore imposta ai fini Irpeg ed Ilor.

Il liquidatore della società (---) s.p.a. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione provinciale, eccependo che la dichiarazione dei redditi, presentata in data 1/8/1996, non poteva essere considerata omessa, in quanto la società aveva usufruito del maggior termine di sei mesi per l'approvazione del bilancio e che del tutto legittima era la deducibilità dei costi e delle spese riprese a tassazione dall'Amministrazione finanziaria.

Costituitosi l'Ufficio, che ribadiva la legittimità dell'accertamento, nelle more del giudizio la causa veniva riassunta dalla Curatela per intervenuto fallimento della società.

I giudici di primo grado, ritenuta la dichiarazione dei redditi non omessa, ma presentata in ritardo, annullavano parzialmente l'atto impositivo, ed in particolare il recupero a tassazione della somma di Lire 11.851.000 relativa a prestazioni professionali, della somma di Lire 75.313.000 relativa alla maggiore svalutazione della partecipazione nella società (---), dichiarata fallita, e della somma di Lire 8.267.836.865 a titolo di maggiori rimanenze non contabilizzate, confermando tutte le altre riprese.

Avverso la suddetta decisione interponeva appello principale l'Agenzia delle Entrate, mentre la Curatela del Fallimento proponeva appello incidentale in relazione alla ripresa a tassazione del debito nascente dalla fideiussione prestata dalla contribuente in favore della (---) s.r.l. per Lire 2.000.000.000.

La Commissione regionale rigettava l'appello principale e, in parziale accoglimento di quello incidentale, annullava la ripresa relativa alla fideiussione rilasciata in favore della società (---) s.r.l.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della suddetta sentenza, affidandosi a quattro motivi, cui resiste la Curatela della società (---) s.p.a. mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la Agenzia delle Entrate, richiamando i motivi di appello, deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, lett. e) e art. 24 e sostiene che la contribuente, dopo avere proposto un ricorso generico e carente in merito ai motivi posti a

fondamento della impugnazione dell'atto impositivo, ha depositato una memoria che, essendo finalizzata ad integrare i motivi, risultava del tutto irrituale perchè implicava la valutazione di circostanze di fatto precedentemente non dedotte, di cui era precluso l'esame da parte del giudice d'appello perchè non tempestivamente formulate.

1.1. La censura, che più esattamente denuncia un error in procedendo, è inammissibile per difetto di autosufficienza.

1.2. La ricorrente si è limitata a trascrivere uno stralcio dell'atto di appello, laddove aveva insistito nella eccezione di irritualità della memoria presentata dalla contribuente, ma non ha riportato il contenuto del ricorso introduttivo presentato dalla (---) s.p.a. e della successiva memoria al fine di consentire a questa Corte di valutare la doglianza, ed in particolare di verificare se il ricorso originario contenesse contestazioni meramente generiche e se la successiva memoria fosse destinata a meglio illustrare le critiche già svolte o fosse piuttosto volta ad integrare i motivi dedotti con il ricorso introduttivo, e, quindi, ad ampliare l'indagine giudiziaria ed ad allargare la materia del contendere, in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 24 e 57 (Cass. n. 13742 del 03/07/2015).

2. Con il secondo motivo la ricorrente, assumendo che i giudici di appello hanno violato o falsamente applicato il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 9 e l'art. 2364 c.c., che regolano l'obbligo e le modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi, sostiene che, diversamente da quanto ritenuto nella sentenza impugnata, nella fattispecie in esame ricorrerebbe una ipotesi di omissione della dichiarazione dei redditi, poichè i verificatori non hanno riscontrato la esistenza di un verbale idoneo a provare la sussistenza di "particolari esigenze" che imponevano l'approvazione del bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale.

2.1. Il motivo è fondato e va accolto.

2.2. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, comma 2, applicabile ratione temporis - successivamente abrogato dal D.P.R. n. 322 del 1988, art. 9, prevede che "i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costititutivo, devono presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso".

L'art. 2364 c.c. - nel testo anteriore alla modifica apportata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, art. 1 - dopo avere stabilito che l'assemblea ordinaria approva il bilancio, prevedeva che "l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta all'anno, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale. L'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore, non superiore in ogni caso a sei mesi, quando particolari esigenze lo richiedono".

2.3. Secondo il costante orientamento di questa Corte, la norma civilistica sopra richiamata deve essere interpretata nel senso che, da un lato, è sufficiente che l'atto costitutivo preveda la possibilità del prolungamento del termine "quando particolari esigenze lo richiedono", senza

necessità che queste siano precisate nell'atto stesso, e, dall'altro, però, che occorre, affinchè l'amministrazione finanziaria possa verificare la tempestività della presentazione della dichiarazione, e quindi la legittimità della eventuale approvazione del bilancio oltre il termine di quattro mesi (ma comunque entro i sei mesi), che nel verbale dell'assemblea il ritardo della convocazione sia giustificato con il richiamo alla condizione prevista nell'atto costitutivo, cioè con l'indicazione delle particolari esigenze che hanno determinato il superamento del termine ordinario (Cass. n. 23983 del 24/9/2008; n. 11452 del 23/5/2014).

Di conseguenza, l'approvazione del bilancio oltre il termine di quattro mesi, ma entro i sei mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, esclude la tardività della dichiarazione fiscale solo se gli amministratori abbiano comunque invocato la previsione dell'atto costitutivo per giustificare la ritardata convocazione, ovvero se nel verbale di assemblea il ritardo della convocazione risulti giustificato con il richiamo della previsione dell'atto costitutivo.

2.4. La C.T.R., dopo avere evidenziato che lo statuto della società prevedeva la facoltà, per l'approvazione del bilancio, di avvalersi del più ampio termine di sei mesi invece degli ordinari quattro mesi, ha ritenuto che la dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 1995 presentata dalla contribuente debba considerarsi tardiva, ma non omessa, e pertanto soltanto sanzionabile, considerato che, "per motivi oggettivi", la società, avvalendosi del maggior termine, ha approvato il bilancio in data 20/6/1996 e presentato la dichiarazione in data 1/8/1996, ossia oltre il termine di un mese dalla data di approvazione del bilancio.

Così argomentando, i giudici di appello non hanno fatto corretta applicazione dei principi sopra richiamati, in quanto, senza dare atto della presenza di un verbale dell'organo amministrativo che evidenziasse "particolari esigenze" che imponevano l'approvazione del bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, hanno affermato la mera tardività della dichiarazione dei redditi, sul presupposto che la esigenza di avvalersi del maggior termine di legge per l'approvazione del bilancio sarebbe scaturita da non meglio specificati "motivi oggettivi", che neppure si afferma siano stati esplicitati, a giustificazione del ritardo, nel verbale dell'assemblea.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 93 t.u.i.r., censurando la sentenza impugnata nella parte in cui ha annullato il recupero a tassazione dell'importo di Lire 11.851.000, relativo a spese per onorari e consulenze, la ripresa a tassazione della maggiore svalutazione delle partecipazioni nella società (---) s.r.l. ed il recupero della somma di Lire 8.267.836.865 a titolo di maggior valore non contabilizzato delle rimanenze relative a lavori ultrannuali.

4. Con il primo profilo di doglianza, in particolare, l'Agenzia delle Entrate insiste nella pretesa tributaria, deducendo che il costo, relativo a prestazioni professionali rese negli anni 1993/1994, non sarebbe deducibile nell'anno 1995 perchè di competenza di esercizi precedenti.

4.1. La censura è infondata.

Con riguardo ai costi per prestazioni professionali in generale, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 2 (ora art. 109, comma 2, t.u.i.r.), stabilisce che ai fini della determinazione dell'esercizio

di competenza, "i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate", e quindi nel caso di specie nell'anno 1995, ossia quando le prestazioni si sono concluse ed il professionista è stato in grado di quantificare il corrispettivo allo stesso spettante in relazione all'attività complessivamente espletata ed ha emesso la relativa fattura (Cass. 15822 del 29/7/2016).

4.2. Non è dunque pertinente il richiamo alle sentenze di questa Corte n. 6331 del 10/3/2008 e 16819 del 2007, in quanto esse, facendo riferimento ai "costi di impresa", affermano il principio secondo cui non è consentito al contribuente imputare a proprio piacimento un componente negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato come esercizio di competenza.

Tale principio, tuttavia, non si attaglia alla fattispecie in esame, se si considera che la peculiare natura dei costi derivanti da prestazioni professionali non possono essere determinati anticipatamente e soggiacciono pertanto al criterio di cassa e non a quello della competenza, perchè solo al momento del completamento della prestazione essi sono determinabili, ai sensi dell'art. 75 (ora art. 109) t.u.i.r.

5. Relativamente al secondo profilo di doglianza denunciato con il terzo motivo di ricorso, la Agenzia delle Entrate ribadisce che la contribuente ha operato "una maggiore svalutazione di Lire 75.313.000, relativa alla società partecipata (---)", che non può trovare giustificazione perchè la (---) s.p.a., in sede di redazione del bilancio al 31/12/1995, era già a conoscenza dell'avvenuto fallimento della società partecipata e, pertanto, in grado di effettuare una diversa valutazione delle partecipazioni; lamenta, pertanto, che la società contribuente ha operato maggiori svalutazioni, in difformità dell'art. 61 t.u.i.r., e che la Commissione regionale, annullando il recupero a tassazione, sia incorsa in violazione di legge.

5.1. Il motivo è fondato.

La Commissione regionale, aderendo alla tesi difensiva della contribuente, secondo cui dovrebbe trovare applicazione l'art. 66, comma 3, t.u.i.r. (ora art. 101, comma 5), ha affermato che correttamente i giudici di primo grado hanno annullato la ripresa a tassazione della maggiore svalutazione per Lire 75.313.000 relativa alla società partecipata (---), "in quanto la ditta è stata dichiarata fallita in data 8/2/1996", per cui, anche se il fallimento è intervenuto nei primi mesi dell'anno 1996, al momento della redazione del bilancio, avvenuta in data 20/6/1996, la contribuente aveva già avuto conoscenza del fallimento e, in ossequio al principio della competenza, ha detratto la perdita nell'esercizio in chiusura al 31/12/1995.

5.2. L'art. 61 (ora art. 101) t.u.i.r. applicabile ratione temporis disciplina anche la valutazione delle immobilizzazioni finanziarie, ossia delle azioni o delle quote di partecipazioni in altre società, ivi comprese quelle non rappresentate da titoli, indicate nell'art. 53, comma 1, lett. c), del vecchio t.u.i.r..

L'art. 2426 c.c. prevede, inoltre, che le immobilizzazioni che alla data di chiusura dell'esercizio risultano durevolmente di valore inferiore a quello di costo devono essere iscritte a questo

minore valore, ossia svalutate; se vengono meno i motivi della rettifica effettuata, il minor valore non può essere mantenuto in bilancio.

L'applicazione dei criteri civilistici di valutazione comporta quindi la rilevazione nel bilancio di esercizio di oscillazioni positive o negative.

5.3. Come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate, nell'operare la svalutazione, la contribuente, vertendosi in ipotesi di titoli non quotati, avrebbe dovuto tenere conto del valore minimo delle partecipazioni e quindi non avrebbe potuto indicare un valore inferiore a quello determinato ai sensi dell'art. 61, comma 3, lett. b), t.u.i.r., applicabile ratione temporis.

E' ben vero che alla data di redazione del bilancio era già intervenuto il fallimento della società partecipata, ma poichè l'assoggettamento della società (---) alla procedura concorsuale è intervenuto solo in data 8/2/1996, alla data di chiusura dell'esercizio (31/12/1995) la società (---) s.p.a. era comunque tenuta a valutare le partecipazioni nella società fallita sulla base del predetto valore minimo; solo nell'esercizio successivo, ossia in quello in cui la società partecipata è stata assoggettata a procedura fallimentare, la contribuente avrebbe potuto valutare le partecipazioni anche sulla base di un valore inferiore a quello minimo.

6. In merito, poi, al recupero dell'importo di Lire 8.267.836.865 a titolo di maggior valore non contabilizzato delle rimanenze, la Agenzia delle Entrate sostiene che la Commissione regionale ha errato laddove ha affermato che il recupero doveva essere annullato perchè non risultava dimostrato che tutte le variazioni riprese dai verbalizzanti fossero imputabili alle maggiorazioni di prezzo previste dall'art. 60, comma 2, t.u.i.r.

Al riguardo, la ricorrente ha precisato che, relativamente ai lavori di durata ultrannuale, nel corso della verifica erano state esibite copie di prospetti, redatti dalla società ai sensi dell'art. 60, comma 2, t.u.i.r., dall'esame dei quali era emerso che la (---) s.p.a. aveva tenuto conto in misura variabile delle maggiorazioni di prezzo chieste con riserve avanzate nel corso dei lavori.

6.1. La doglianza è inammissibile in quanto investe il merito della controversia.

I giudici di appello, in relazione al recupero in esame, hanno posto in rilievo che l'Agenzia delle Entrate nell'atto di appello aveva esposto una serie di calcoli relativi ad alcuni cantieri, che ricalcavano quanto già indicato nel processo verbale di constatazione, senza tuttavia chiarire i criteri di valutazione e l'origine delle singole poste.

In particolare, hanno sottolineato che sia dal processo verbale di constatazione che dall'atto di appello non era possibile comprendere se le contestazioni mosse dall'Ufficio riguardassero maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore, come tali soggette all'applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2, o piuttosto revisioni di patti contrattuali che avevano determinato la iscrizione di riserve, che non potevano considerarsi componenti positivi del reddito; conseguentemente, ritenendo non provato che tutte le variazioni riprese dai verbalizzanti fossero imputabili alle maggiorazioni di prezzo previste dall'art. 60, comma 2, t.u.i.r., sono pervenuti al rigetto della pretesa impositiva vantata dall'Ufficio.

I giudici di merito, con ampia ed esaustiva motivazione che evidenzia il percorso logico giuridico effettuato per addivenire al proprio convincimento, hanno quindi svolto un accertamento in fatto, non sindacabile in sede di legittimità, che non può nuovamente essere posto in discussione dalla ricorrente, la quale, limitandosi ad invocare l'applicazione dell'art. 93 tu.i.r. (ex art. 60), ha nuovamente dedotto che sulla base della documentazione esibita dalla società è stato possibile rideterminare il valore delle riserve, meritevoli di considerazione fiscale, ed addivenire alla quantificazione degli importi non contabilizzati, e che i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di S.A.L., pur essendo degli acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito in quanto concorrono alla valutazione delle rimanenze finali.

6.2. Risulta evidente che le censure mosse dall'Ufficio sono esclusivamente volte ad ottenere una diversa valutazione delle risultanze probatorie già esaminate dal giudice di merito e quindi a far valere non un vizio di violazione di legge, ma un vizio di motivazione, comunque inammissibile.

Infatti, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico giuridico posto a base della decisione (Cass. n. 19547 del 04/08/2017).

7. Con il quarto motivo - rubricato: violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, comma 3 e art. 75, comma 4 - la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui è stato annullato il recupero a tassazione relativo all'iscrizione in bilancio del debito nascente dalla prestazione di fideiussione rilasciata dalla contribuente in favore della (---) s.p.a., evidenziando che il terzo comma dell'art. 66 t.u.i.r., applicabile ratione temporis, stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili solo se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore risulta assoggettato a procedure concorsuali.

7.1. Il motivo è infondato.

Costituisce fatto pacifico fra le parti che la (---) s.p.a. ha prestato fideiussione a favore della partecipata (---) s.p.a per Lire 2 miliardi e che in data 8/2/1996 la partecipata è stata dichiarata fallita.

Correttamente la C.T.R., richiamando i principi in materia di redazione del bilancio, che impongono che la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta secondo prudenza, ha ritenuto che tale debito dovesse essere annotato nel bilancio chiuso al 31/12/1995, in ottemperanza anche a quanto previsto dall'art. 2423 bis c.c., n. 4, che sancisce che "si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".

7.2. Non è, peraltro, ravvisabile la denunciata violazione di legge, se si considera che la prestazione della fideiussione in favore della società partecipata non ha fatto sorgere in capo alla (---) s.p.a. un credito nei confronti della partecipata, ma ha piuttosto fatto sorgere una obbligazione solidale in capo alla partecipata ed alla (---) s.p.a. in favore della Banca; non si è dunque in presenza di una perdita su crediti e l'intervenuto fallimento della (---) s.p.a., rendendo certo e determinabile il debito della (---) s.p.a. nei confronti della Banca, imponeva la sua iscrizione nel bilancio relativo all'anno 1995, anche se, come precisato dalla controricorrente, la richiesta di pagamento da parte del creditore garantito è stata avanzata soltanto nel dicembre 1996.

8. In accoglimento del secondo motivo e del parziale accoglimento del terzo motivo, nei limiti indicati in motivazione, la sentenza impugnata va, dunque, cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui deve essere demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo motivo e, parzialmente, il terzo motivo limitamente al rilievo concernente il recupero della maggiore svalutazione delle partecipazioni nella società (---) s.p.a., rigetta per il resto il terzo motivo ed il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza