Sentenza del 27/12/2019 n. 34489 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

CHE:

Con sentenza n. 24.32.2010 in data 13.1.2010 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, investita dall'appello della Spa Istituto Clinico A. contro la sentenza n. 356/31/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che aveva rigettato, per quanto ancora interessa, il ricorso proposto dalla contribuente contro l'accertamento della Agenzia delle Entrate relativo ad IVA, IRPEG ed IRAP per l'anno 2003, in parziale accoglimento dell'appello, dichiarò non dovuta l'imposta con riferimento al recupero di Euro 2.200.000,00 a titolo di sopravvenienza attiva per l'anno 2003, poichè la somma era coperta dalla franchigia per l'anno 2002 per cui la contribuente aveva presentato la dichiarazione integrativa ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 8, e conseguenti sanzioni, mentre invece respinse l'appello con riguardo al recupero a tassazione della somma di Euro 915.974 e relative sanzioni, ritenendo infondata la tesi della contribuente per cui si sarebbe trattato di componenti imputati per competenza all'anno 2002 perchè certi già in quell'anno, in quanto, pur essendo in effetti sorto il presupposto di imposta nel 2002, a seguito del decreto della Regione Lombardia che fissava i coefficienti che consentivano la determinazione concreta delle remunerazioni dovute a saldo alle singole strutture sanitarie, peraltro la società non aveva eseguito le operazioni di fatturazione e di iscrizione contabile per quell'anno e non aveva versato le corrispondenti imposte, per cui la sopravvenienza attiva doveva essere imputata al 2003, a norma del TUIR, art. 55, comma 1, in assenza di qualsiasi duplicazione di imposta, posto che nessun pagamento era avvenuto, mentre ogni singolo componente di reddito che aveva portato al complessivo prelievo della somma di Euro 915.974,00 era privo di accantonamento, in quanto l'imputazione al conto economico di ricavi non ancora incassati era stato oggetto di giroconto e non di specifica imputazione alle fatture di cui ai rilievi del processo verbale di constatazione e dell'accertamento.

Contro la sentenza di appello, depositata in data 26.2.2010, non notificata, ha presentato ricorso la Agenzia delle Entrate, per la parte di soccombenza, con atto notificato in data 13.4.2011, affidato a due motivi.

Ha resistito con controricorso la Spa Istituti Clinici A. e S., nel frattempo subentrata alla Spa Istituto Clinico A., che ha altresì presentato ricorso incidentale con quattro motivi relativamente al recupero di sopravvenienze attive per Euro 915.974,00 non contabilizzate e di applicazione delle sanzioni.

Successivamente, in data 7 agosto 2018, la contribuente ha depositato accordo di definizione della controversia, sottoscritto da entrambe le parti in data 25 luglio 2012 - con cui, a seguito dell'impegno da parte della contribuente di versare le sole maggiori imposte accertate in conseguenza della sopravvenienza attiva non dichiarata di Euro 2.200.000 e dell'Ufficio di abbandonare la pretesa tributaria riferita alle sanzioni, l'Ufficio si impegnava a comunicare la rinuncia al ricorso subordinatamente alla esibizione da parte della contribuente degli attestati delle maggiori imposte accertate e relativi interessi - nonchè la prova del pagamento in data 5 luglio 2013 della somma di Euro 1.091.389,62, in conseguenza di iscrizione a ruolo delle imposte accertate per il suddetto titolo ed interessi come da accordo prot. n. (OMISSIS) del 20.7.2012.

Con contestuale memoria la contribuente ha chiesto la cessazione della materia del contendere con riferimento al recupero di Euro 2.200.000 e la cassazione del capo della sentenza impugnata concernente il recupero della somma di Euro 915.974,00 per il quale la Direzione della Lombardia avrebbe dovuto valutare la adozione di un provvedimento di annullamento in via di autotutela. Successiva memoria in data 17.10.2019.

Alla udienza pubblica dell'11 settembre 2018 la causa è stata rinviata a nuovo ruolo e quindi fissata alla odierna udienza su richiesta concorde delle parti in attesa della eventuale definizione totale della lite.

Motivi della decisione

E' cessata la ragione del contendere quanto al recupero di Euro 2.200.000,00 che costituiva l'oggetto del ricorso principale della Agenzia delle Entrate.

Quanto al ricorso incidentale, per cui non risulta intervenuta invece la definizione della lite, la contribuente, con riguardo al recupero a tassazione della somma di Euro 915.974, in relazione al quale era rimasta soccombente in entrambi i gradi di merito, lamenta con il primo motivo, contraddittorietà della motivazione della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5. In proposito rileva che, secondo l'Ufficio, la operazione di sterilizzazione contabile effettuata nel 2003 in relazione ai ricavi indicati in due fatture del dicembre del 2003 non sarebbe stata corretta in quanto le fatture si riferivano a prestazioni sanitarie rese negli esercizi 2001, 2000 e 1999 in cui non erano stati stanziati ricavi idonei a dare copertura ai corrispettivi recati nelle predette fatture, però ad avviso della ricorrente incidentale era invece legittimo e corretto lo storno operato nel 2003 considerato che i corrispettivi, pur se riferiti a prestazioni rese negli anni 1999, 2000 e 2001, avevano acquistato certezza solo nel 2002 ed in tale esercizio, per il quale vi era idonea copertura, avevano concorso a formare il reddito imponibile; il che rendeva contraddittoria la motivazione della sentenza impugnata laddove, in contrasto con le premesse da cui era partita, aveva collocato la contabilizzazione del giroconto nel 2002, in precedenza contestualizzata nel 2003 e laddove aveva identificato la funzione del giroconto non nella esigenza di sterilizzare nel 2003 i ricavi fatturati in tale esercizio bensì nella finalità di sterilizzare i ricavi imputati al 2002.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del TUIR, art. 127, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67, per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto che la operazione di giroconto avesse sterilizzato i ricavi imputati a conto economico del 2002 anzichè i ricavi

contabilizzati nel 2003 con conseguente duplicazione della imposizione, poichè, avendo la CTR accertato che la società aveva correttamente imputato i ricavi, non ancora incassati, per 6.000.000 di Euro al conto economico 2002 e che i ricavi fatturati nel 2003 in relazioni a prestazioni di servizi resi negli anni precedenti erano stati iscritti in un giroconto, era evidente che la pretesa, vantata con l'accertamento, convalidata dalla sentenza impugnata, assoggettava nuovamente a tassazione nel 2003 i ricavi già tassati nel 2002 con conseguente duplicazione di imposta.

I due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente con riguardo alla loro connessione, sono entrambi infondati poichè la contribuente utilizza le motivazioni - a suo dire addotte dall'Ufficio a sostegno del recupero - per attribuire alla sentenza impugnata una motivazione diversa da quella che emerge dalla stessa, in particolare con riguardo alla contabilizzazione del giroconto nel 2002, in precedenza contestualizzata nel 2003 e conseguente duplicazione di imposta. La sentenza impugnata esclude infatti espressamente che i corrispettivi siano stati fatturati e contabilizzati nel 2002, essendo stati imputati al conto economico ricavi (impropriamente denominati ratei) non ancora incassati e che tanto meno siano state pagate le correlate imposte nel 2002 ed esclude pure, nel contempo, che sia avvenuto alcun pagamento di imposte nel 2003, poichè "sterilizzate" mediante giroconto, con conseguente esclusione per questo motivo di qualsiasi duplicazione di imposte mai pagate.

Non sussiste quindi alcun vizio di contraddittorietà della motivazione, che secondo l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, sia pure prima della novella di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, non applicabile ratione temporis, prevede ("omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione", come riferita ad "un fatto controverso e decisivo per il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate. Tale anomalia si esaurisce infatti nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053 e 8054 nonchè, tra varie, ord. 9 giugno 2014, n. 12928 e sez. un. 19881 del 2014), il che si deve escludere nel caso in esame in cui la motivazione della sentenza impugnata appare del tutto lineare e consequenziale. Tanto più che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. 7 aprile 2017 n. 9097).

Anche con riguardo alla pretesa violazione di legge il vizio è poi insussistente poichè la violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea

ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (v., per tutte, Cass. 30 dicembre 2015 n. 26110); come nel caso in esame in cui la ricorrente incidentale imputa alla sentenza impugnata di avere erroneamente ritenuto che la operazione di giroconto avesse sterilizzato i ricavi imputati a conto economico del 2002 anzichè i ricavi contabilizzati nel 2003 e cioè una erronea ricostruzione dei fatti di causa.

Con il terzo motivo si lamenta violazione e falsa applicazione del TUIR, art. 75, comma 1, poichè la imputazione dei ricavi doveva avvenire nel periodo di imposta in cui questi acquistano i requisiti di certezza e di determinabilità oggettiva, il che nella specie era intervenuto nel 2002 per effetto del Decreto della Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia del 2 luglio 2002 che aveva fissato i criteri ed i coefficienti di decurtazione consentendo la determinazione concreta delle remunerazione dovute a saldo alle singole strutture sanitarie, per cui correttamente la contribuente aveva imputato al conto economico del 2002 le componenti reddituali delle aziende ospedaliere, mentre la CTR, sulla base di una erronea e contraddittoria valutazione delle operazioni di giroconto registrato nel 2003, aveva altrettanto erroneamente ritenuto che i ricavi imputati a conto economico nel 2002 fossero sfuggiti a tassazione in tale esercizio; il che, anche a ritenere che quei proventi fossero effettivamente sfuggiti a tassazione, non avrebbe potuto comunque legittimare la Amministrazione Finanziaria a recuperare a tassazione detto reddito, come sopravvenienza attiva, in un esercizio (il 2003) diverso da quello di competenza, se non in base a situazioni maturate posteriormente alla chiusura del periodo di imposta di competenza.

In proposito la contribuente non si confronta però con la motivazione della sentenza impugnata la quale ha rilevato che la fatturazione e la contabilizzazione dei ricavi sopravvenuti era avvenuta, da parte della società, solo nel 2003, il che aveva determinato la necessaria ripresa fiscale in quell'anno, mentre la pretesa di retrodatare la plusvalenza al 2002 era stata avanzata nel giudizio di merito al solo fine di fare valere la pretesa duplicazione di imposta poichè quei ricavi, pur non contabilizzati, avrebbero costituito oggetto di tassazione già nel 2002 in quanto imputati al conto economico come "ratei" non ancora incassati, anche se in realtà nessuna imposta era stata versata, come sostanzialmente riconosce ora la ricorrente con il terzo motivo di ricorso adducendo che, pur se non fosse stata mai versata la imposta, comunque non sarebbe stata più recuperabile in base al principio di competenza.

Orbene, in tema di reddito d'impresa, i corrispettivi conseguiti per prestazioni di servizi devono essere imputati all'esercizio in cui le prestazioni sono state ultimate, salvo che non ne sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, sicchè incombe sull'Amministrazione finanziaria, che, assumendo un'erronea imputazione, pretenda una maggiore imposta, dimostrare il momento di ultimazione delle prestazioni e sul contribuente, il quale abbia registrato i ricavi in altro periodo d'imposta, che solo in tale anno questi sono diventati certi e determinabili nell'ammontare, mentre non lo erano alla chiusura del precedente esercizio, nè alla scadenza dei termini per la presentazione della relativa dichiarazione dei redditi (v., per tutte, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 1107 del 18/01/2017 Rv. 642431 - 01). Ciò in quanto le regole sull'imputazione temporale dei componenti positivi o negativi, dettate in via generale dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, sono in effetti inderogabili, non essendo consentito al

contribuente scegliere di effettuare la imputazione di un ricavo ovvero la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione; nè l'applicazione di detto criterio implica di per sè la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi o dei ricavi in relazione alla annualità non di competenza (v., per tutti, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6331 del 10/03/2008 Rv. 602235 - 01; conforme Sez. 5, Sentenza n. 1648 del 24/01/2013 Rv. 624986 - 01). Fermi tali principi, se però il contribuente sceglie di contabilizzare e fatturare il ricavo derivante dalla sopravvenienza attiva in un determinato anno di imposta in cui a suo avviso la sopravvenienza si sarebbe verificata, non può, però, poi, dedurre nel giudizio che la imputazione doveva avvenire in un antecedente periodo di imposta, per farne discendere che non dovrebbe mai pagare la imposta sulla sopravvenienza. In tal modo infatti il contribuente pretende di modificare, nel corso del giudizio, il periodo di imputazione della sopravvenienza, a proprio favore e di rettificare la dichiarazione, al fine di impedire l'accertamento dell'Ufficio, in violazione dei principi di affidamento e buona fede, onde sottrarsi al pagamento della imposta, attraverso la invocazione del principio di doppia imposizione, in presenza, al contrario, dell'omesso versamento della imposta in entrambe le annualità.

Il motivo è quindi infondato.

E' infine infondato anche il quarto motivo con cui la ricorrente si duole di violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere la sentenza impugnata escluso la disapplicazione delle sanzioni in assenza di qualsiasi ambiguità della norma tale da creare una incertezza obiettiva, benchè nel caso in esame la sussistenza delle difficoltà applicative del TUIR, art. 75, risultasse da una conforme applicazione della detta disposizione accolta da un orientamento univoco della dottrina e della giurisprudenza e nel contempo fosse quanto meno dubbio il potere della Amministrazione di derogare al criterio di competenza.

Dalla stessa prospettazione del motivo risulta infatti che non esisteva alcuna incertezza o dubbio interpretativo con riguardo alla disposizione del TUIR, art. 75, comma 1, (ora art. 109), e comunque i criteri giuridici indicati ed applicati dalla sentenza impugnata sono corretti e conformi alla giurisprudenza consolidata di questa Corte per cui l'"incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare in modo univoco, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile (v. per tutte Sez. 5 -, Ordinanza n. 10313 del 12/04/2019 (Rv. 653716 - 01); il che non sussiste nella fattispecie in esame neppure in base alla prospettazione della ricorrente incidentale che assume essere indiscutibile la interpretazione della norma applicabile.

Il ricorso incidentale deve essere pertanto respinto.

La parziale definizione della lite giustifica la compensazione delle spese del presente giudizio.

Non sussistono ratione temporis i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Dichiara estinto il giudizio di cassazione per cessata materia del contendere con riguardo al ricorso principale. Rigetta il ricorso incidentale della contribuente. Dichiara compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, a seguito di pubblica udienza, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza