Sentenza del 16/01/2019 n. 865 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La H.D.I. Assicurazioni S.p.A. ricorre con sette motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 134/35/10 emessa il 16/6/2010 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez.35, depositata il 7/7/2010 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento, con cui l'Amministrazione determinava per l'anno di imposta 2003 un maggior reddito imponibile, maggiori Irpeg, Irap e sanzioni, previa riunione, ha accolto l'appello dell'Ufficio e rigettato quello della contribuente, compensando le spese di lite.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. del Lazio ha ritenuto che gli accantonamenti per concorsi a premi sono deducibili, solo se iscritti in appositi fondi al passivo, D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 73, comma 3; che, qualora si tratti di premi non imponibili ai fini Iva, la ditta promotrice deve versare, ai sensi della L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 8, un'imposta sostitutiva Iva pari al 20% del prezzo di acquisto dei beni o servizi, che è costo non deducibile; che, per quanto riguarda l'Irap, la contribuente non ha provato di non aver dedotto le poste indeducibili e non ha neanche esibito il Mod. Unico.

3. Secondo la ricorrente, la C.T.R. del Lazio avrebbe interpretato il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3, in maniera eccessivamente formalistica e contraria alla sua ratio; avrebbe fatto riferimento ad una normativa inconferente in tema di imposta sostitutiva Iva; avrebbe invertito l'onere della prova per quanto attiene all'Irap, comunque omettendo di valutare le prove fornite dalla contribuente.

4. A seguito del ricorso della società contribuente, l'Agenzia delle Entrate si è costituita, resistendo con controricorso.

5. La ricorrente ha depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo di ricorso, la società contribuente censura la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 64 (attuale art. 99 Tuir), nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente il giudice di appello erroneamente ha ritenuto indeducibile l'imposta sostitutiva Iva ai sensi dell'art. 64 Tuir, sebbene quest'ultima non fosse soggetta ad alcun tipo di

rivalsa, dovendosi riferire la previsione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, alla ritenuta alla fonte a titolo di Irpef.

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 64 (attuale art. 99 Tuir), nonchè della L. n. 449 del 1997, art. 19, commi 1 e 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Deduce la ricorrente che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 2 (come modificato dalla L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 1), l'Iva sugli acquisti dei premi è in ogni caso indetraibile; di conseguenza rimane indetraibile anche l'imposta sostitutiva Iva, che costituisce un vero e proprio costo per il soggetto erogatore del premio, essendogli impedita ogni forma di rivalsa.

Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia l'omessa o insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in ordine al fatto decisivo e controverso dell'indeducibilità dell'imposta sostitutiva Iva ai fini Irpeg ed Irap. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n.4.

Secondo la ricorrente, la sentenza conterrebbe una motivazione del tutto apparente (quindi inesistente) sul motivo di appello della società contribuente relativo alla indeducibilità dell'imposta sostitutiva Iva.

1.2. I motivi possono essere trattati congiuntamente, il primo ed il secondo sono fondati, con conseguente assorbimento del terzo e del quarto.

1.3. Ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 64, vigente ratione temporis, "le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

La L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 8, prevede che "per le modalità di prelievo fiscale relativo a premi consistenti in beni e servizi non imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si applica una imposta sostitutiva del 20 per cento con esclusione dei biglietti delle lotterie nazionali e delle giocate del lotto".

Inoltre, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 2 (come modificato dalla L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 1) "in nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio".

In base alla citata normativa, deve ritenersi che l'imposta sostitutiva Iva sia deducibile, perchè, essendo indetraibile, al pari dell'Iva, viene a costituire un costo per il soggetto erogatore del premio.

Il giudice di appello, invece, ha ritenuto che l'imposta sostitutiva Iva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, soggiacesse alla possibilità di rivalsa e, quindi, non fosse deducibile, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 64.

Invero, la L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 8, recita "nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 30, comma 1, relativo alla ritenuta sui premi e sulle vincite, è sostituito dal seguente: I premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nell'art. 23, comma 1, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte".

Il riferimento del giudice di appello al disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, come novellato dalla L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 2, risulta erroneo, poichè tale articolo ha riguardo alla ritenuta ai fini Irpef, per la quale sola è prevista la facoltà di rivalsa.

2.1. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente deduce che il giudice di appello avrebbe dato un'interpretazione eccessivamente formalistica della norma in oggetto, considerando che gli accantonamenti, a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio, fossero deducibili, solo se iscritti in fondi "appositi", riferiti ad ogni accantonamento.

Secondo la ricorrente, la logica della disposizione normativa sarebbe quella di consentire all'Agenzia un'agevole verifica circa la corretta deduzione degli accantonamenti, per cui, laddove la corretta appostazione sia comunque pacifica, come nel caso di specie, nulla osterebbe alla deducibilità degli oneri suddetti.

2.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

2.3. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3, vigente ratione temporis, prevede che "gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30 per cento e al 70 per cento dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano iscritti in appositi fondi del passivo distinti per esercizio di formazione".

La lettera della norma è chiara nel senso di richiedere, come condizione della deducibilità degli accantonamenti, la loro iscrizione in fondi appositi, i quali devono essere distinti per esercizio di formazione.

Tale lettura non contrasta con la ratio della norma, volta a facilitare l'attività di verifica dell'Amministrazione, richiedendo degli adempimenti formali, in assenza dei quali i suddetti accantonamenti non sono deducibili.

3.1 Con il sesto motivo, la ricorrente censura la violazione del principio di non contestazione, in relazione all'art. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In particolare, per quanto riguarda l'imposta sostitutiva Irpef ed il 30% dell'accantonamento per concorsi a premi, la contribuente ha dedotto di non aver operato alcuna deduzione delle due poste e di aver effettuato una variazione in aumento ai fini Irap mediante una variazione in diminuzione delle provvigioni passive nel rigo 39 quadro IQ, il cui contenuto era stato fedelmente trascritto nel ricorso in appello e sul quale l'Agenzia nulla aveva contestato.

3.2. Il motivo è inammissibile.

3.3. Invero, "ove con il ricorso per cassazione si ascriva al giudice di merito di non avere tenuto conto di una circostanza di fatto che si assume essere stata "pacifica" tra le parti, il principio di autosufficienza del ricorso impone al ricorrente di indicare in quale atto sia stata allegata la suddetta circostanza, ed in quale sede e modo essa sia stata provata o ritenuta pacifica" (Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 24062 del 12/10/2017).

Nel caso di specie, la ricorrente nulla dice in ordine alle deduzioni dell'Agenzia appellata, non consentendo alla Corte l'esame sulla fondatezza del motivo di ricorso avente ad oggetto la violazione del principio di non contestazione (art. 115 c.p.c.) da parte del giudice di appello.

4.1. Con il settimo motivo, la ricorrente censura la violazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In particolare, la sentenza impugnata ha rigettato l'appello della società, ritenendo che quest'ultima non avesse provato (mediante l'esibizione del Mod. Unico) la mancata deduzione delle poste ritenute indeducibili (e, quindi, la variazione in aumento del valore della produzione ai fini Irap).

Secondo la ricorrente non spetterebbe alla contribuente l'onere della prova di non aver dedotto le poste indeducibili, bensì all'Amministrazione quello della dimostrazione dell'avvenuta deduzione di costi indeducibili.

4.2. Il motivo è anch'esso infondato.

4.3. Come è stato detto, "in tema di imposte sui redditi, il comportamento omissivo del contribuente, che trascuri di rispondere ai questionari previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, n. 4, autorizza l'Amministrazione a procedere ad accertamento muovendo dalla constatazione che i fatti esposti nelle richieste rispondano a verità o che i documenti richiesti non sussistono" (vedi Cass. sent. n.17133/07; n.17968/13).

Nel caso in esame, non avendo fornito risposte ai questionari in merito alle deduzioni effettuate ai fini dell'Irap, l'Amministrazione ha legittimamente ritenuta accertata la deduzione delle poste non deducibili.

5.1. Infine, con la memoria depositata ex art. 378 c.p.c., la società sollecita l'applicazione della disciplina più favorevole introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, con riguardo alla mitigazione della cornice edittale della sanzione. La disciplina si può applicare ai processi in corso, giacchè il termine posto dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 32, comma 1, secondo cui "le disposizioni di cui al Titolo 2 del presente decreto si applicano a decorrere dal 10 gennaio 2017"(decorrenza, questa,

successivamente anticipata al 1 gennaio 2016, L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 133), non ostacola l'applicabilità della regola stabilita dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, secondo cui "se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di natura diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".

Questa Corte ha, peraltro, già avuto occasione di chiarire che le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015 non rendono la sanzione irrogata automaticamente illegale, perchè non operano in maniera generalizzata in favor rei.

Si è quindi escluso che la mera deduzione, in sede di legittimità, dello ius superveniens, senza specifiche allegazioni riferite al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione entro la cornice edittale, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata (Cass. 7 ottobre 2016, n. 20141; 3 febbraio 2017, n. 2880; 12 aprile 2017, n. 9505). A differenza, tuttavia, del caso, esaminato di recente da questa Corte (con sentenza 14 aprile 2017, n. 9670), in cui ci si era limitati ad allegare che la sanzione più grave era stata commisurata nel minimo fissato all'epoca dell'irrogazione, senza indicare gli elementi considerati dall'Amministrazione, nell'ipotesi in esame la contribuente in memoria ha richiamato le pagine dell'avviso di accertamento concernenti l'irrogazione delle sanzioni; e si legge nell'avviso, riportato in ricorso per cassazione, che "ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, per ognuna delle violazioni accertate viene assunta la misura più favorevole tra quelle previste" e, poco oltre, che "ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, per ognuna delle violazioni accertate vengono assunte le misure minime previste". Occorre quindi che il giudice del merito rinnovi la propria valutazione, al fine di verificare se il nuovo valore del minimo previsto per la sanzione sia adeguato alla specifica fattispecie, in considerazione degli elementi soggettivi ed oggettivi rilevanti e se risulti favorevolmente modificato il complessivo trattamento sanzionatorio. Per quest'aspetto va cassata la sentenza, con rinvio per tale profilo, nonchè per la regolazione delle spese, alla Commissione tributaria regionale della Lazio in diversa composizione.

6.1. Atteso l'accoglimento dei primi due motivi, assorbiti il terzo ed il quarto e rigettati gli altri, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, perchè proceda a nuovo esame sulla base dei principi di diritto sopra enunciati e provveda anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità ed alla rimodulazione delle sanzioni.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbiti il terzo ed il quarto e rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, cui demanda anche la decisione sulle spese del giudizio di legittimità e sull'applicazione dello ius superveniens relativo alle sanzioni.

Così deciso in Roma, il 9 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza