Sentenza del 16/01/2019 n. 866 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La H.D.I. Assicurazioni S.p.A. ricorre con dieci motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 178/38/11 emessa il 6/4/2011 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez.38, depositata il 12/4/2011 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento, con cui l'Amministrazione determinava per l'anno di imposta 2001 un maggior reddito imponibile, maggiori Irpeg, Irap e sanzioni, previa riunione, ha rigettato l'appello dell'Ufficio e quello della contribuente, compensando le spese di lite.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. del Lazio ha ritenuto che le motivazioni dei primi giudici fossero condivisibili e, viceversa, fossero infondate sia le censure della società contribuente, in quanto non documentate, sia quelle dell'Agenzia delle Entrate, concludendo per la legittimità dell'avviso di accertamento, ad eccezione della ripresa a tassazione dell'accantonamento al fondo oscillazione valori mobiliari e dell'irrogazione delle sanzioni, come già statuito dai giudici di prime cure.

3. Avverso la suddetta sentenza ricorre con due motivi anche l'Agenzia delle Entrate.

4. La società contribuente ha depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Preliminarmente, deve disporsi la riunione del ricorso n. 13883/2012 R.G. al ricorso n. 13281/2012, che è stato precedentemente notificato ed iscritto ed ha ad oggetto l'impugnativa avverso la stessa sentenza della C.T.R. del Lazio.

Atteso il principio di unità dell'impugnazione - secondo il quale l'impugnazione proposta per prima determina la pendenza dell'unico processo nel quale sono destinate a confluire, sotto pena di decadenza, tutte le eventuali impugnazioni successive della stessa sentenza - "il ricorso per cassazione proposto come impugnazione autonoma dalle parti, cui sia già stato notificato ricorso avverso la medesima sentenza, vale come ricorso incidentale ed è ammissibile se notificato e depositato nei termini per quest'ultimo previsti" (Cass. S.U. sent. n. 12942/92).

Deve, quindi, qualificarsi come ricorso incidentale il ricorso avanzato dall'Agenzia delle Entrate in via autonoma successivamente alla notifica del ricorso della società contribuente e notificato a controparte entro i termini di cui all'art. 371 c.p.c..

1.2. Passando all'esame del ricorso della società contribuente, con il primo motivo, la ricorrente censura la nullità della sentenza per 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 il giudice di appello ha omesso di motivare, o ha motivato in maniera del tutto apparente, in ordine alle numerose censure contenute nei motivi di appello della società contribuente, operando un sostanziale rinvio alla motivazione della sentenza di primo grado, senza chiarire i motivi di adesione alla stessa.

1.3. Il motivo è solo in parte fondato, relativamente alle contestazioni sul punto f) dell'avviso di accertamento (costi relativi a beni immateriali ammortizzabili).

1.4. In particolare, su tale punto la sentenza impugnata non contiene alcuna motivazione specifica e non affronta il motivo di appello della società contribuente, relativo alla natura del costo (secondo la società ricollegabile alla prestazione di servizi e non all'acquisto di beni ammortizzabili).

Costituisce, invero, una motivazione apparente, censurabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il semplice richiamo alla argomentazioni dei primi giudici, che la C.T.R. sul punto ha ritenuto "fondate e condivisibili", senza evidenziare le ragioni di tale adesione (vedi, Sez. 5, Sentenza n. 20648 del 14/10/2015; Sez. 1 -, Ordinanza n. 16057 del 18/06/2018).

2.1. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione a fatti decisivi e controversi, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento alla deducibilità delle perdite su crediti, alla deducibilità dell'accantonamento per incentivazione gara "vita" e rappel, alla deducibilità dell'imposta sostitutiva Iva e delle spese per consulenza informatica ed aggiornamento software.

Deduce la ricorrente che sui singoli punti la C.T.R. si è limitata a ritenere che le doglianze dell'appellante società fossero "generiche e non documentate", quindi inidonee a contrastare i risultati dell'accertamento fiscale, indicando, a titolo meramente esemplificativo, la mancata produzione della documentazione attestante la transazione (punto "b" dell'avviso di accertamento, relativo alle perdite su crediti non di competenza), l'accantonamento per premi (di cui al punto "d" dell'avviso di accertamento) ed il minore importo delle imposte sostitutive (punto "e").

2.2. Il motivo, per quanto non assorbito dall'accoglimento del precedente in ordine al punto f) dell'avviso di accertamento (costi relativi a beni immateriali ammortizzabili), è fondato e va accolto per le contestazioni relative ai punti b), d) ed e) dello stesso avviso.

2.3. La scarna motivazione del giudice di appello, che ha ritenuto complessivamente generiche e non documentate le doglianze della società appellante, non chiarisce in che modo l'assenza di documentazione contabile, in relazione ai singoli profili evidenziati, possa influire sull'infondatezza dei motivi di appello.

In particolare, la società contribuente aveva contestato il punto b) dell'avviso di accertamento, deducendo che alcune perdite su crediti erano direttamente riferibili alla H.D.I. S.p.A., che

l'importo di Euro 61.052,00 era relativo ad una perdita su credito definita transattivamente, che gli ulteriori importi si riferivano a perdite verificatesi con certezza solo dopo la fusione con la società Mannheim. Sul punto la sentenza impugnata si limita, per altro molto superficialmente, a rilevare la mancata documentazione della dedotta transazione, lasciando nel dubbio sulle motivazioni in fatto poste a base del rigetto per la restante parte della domanda.

Per quanto riguarda il punto d) dell'avviso di accertamento, con i motivi di appello la società contribuente, oltre ad aver contestato la necessità di iscrizione in apposito fondo per la deducibilità degli accantonamenti per incentivazione "gara, vita e rappel", ha dedotto che solo una parte degli accantonamenti era riferibile ad oneri derivanti da operazioni a premio. Sul punto, la C.T.R. ha rilevato che la società non avrebbe documentato l'accantonamento per premi, ma tale circostanza non consente di comprendere il motivo effettivo del rigetto della domanda, essendo evidente che non era contestata l'esistenza dell'accantonamento, che costituisce il presupposto stesso dell'accertamento dell'Amministrazione.

Sul punto e) dell'avviso di accertamento, la C.T.R. rileva laconicamente l'omessa documentazione del "minor importo" delle imposte sostitutive, senza fare alcun chiaro riferimento ai presupposti dell'accertamento (l'avvenuta deduzione di determinati importi a titolo di imposta sostitutiva Iva ed Irpef), come individuati dall'Agenzia delle Entrate, nè a quale voce si riferisse il minor importo non documentato.

Per quanto fin qui rilevato, deve ritenersi che il secondo motivo di ricorso sia fondato.

2.4. L'accoglimento del primo e del secondo motivo comporta la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, affinchè proceda a nuovo esame, adeguatamente motivando la propria decisione in ordine agli elementi di fatto posti a base delle contestazioni della società contribuente.

3.1. Con il terzo motivo, la società ricorrente censura la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè erroneamente i giudici di appello hanno ritenuto che le censure contenute nei motivi di appello della società contribuente fossero generiche.

3.2. Il motivo è evidentemente assorbito dall'accoglimento dei precedenti.

3.3. Ed invero, la C.T.R. ha esaminato nel merito le doglianze di parte appellante, affermando che fossero "generiche e non documentate" evidentemente al solo fine di sostenerne l'inidoneità sul piano probatorio a contrastare l'accertamento dell'Amministrazione. Trattasi, quindi, di un profilo assorbito dalla ritenuta insufficienza della motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.1. Parimenti sono assorbiti, nell'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, i successivi motivi quattro e cinque (con i quali la ricorrente censura l'omessa motivazione sulle singole contestazioni contenute nei punti b ed f dell'avviso di accertamento, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), nonchè sei, sette, otto e nove (relativi alla violazione e falsa applicazione di numerose disposizioni di legge - D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 64 -

attuale art. 99 Tuir -, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, L. n. 449 del 1997, art. 19, commi 1 e 8, motivo ottavo; D.P.R. n. 917 del 1986, art. 68, comma 1, e art. 74, comma 3, motivo nono).

L'insufficienza della motivazione sui presupposti fattuali della fattispecie in esame e la necessità di una nuova valutazione da parte del giudice di rinvio risulta, infatti, preliminare rispetto all'individuazione della disciplina applicabile ed alla sussistenza di eventuali violazioni di legge.

5.1. Con il decimo motivo, suddiviso a sua volta in tre diversi profili di doglianza, la ricorrente denunzia la violazione del principio di non contestazione in relazione alla perdita su crediti, alla destinazione di una parte del maggior imponibile al pagamento del rappel e non all'organizzazione di concorsi a premi, alla natura delle spese per prestazioni di servizi di consulenza informatica.

5.2. Il motivo è inammissibile.

5.3. "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 nel secondo grado di giudizio, 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.

6.1. Passando all'appello dell'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo la ricorrente denunzia la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo l'Agenzia ricorrente, se da un punto di vista civilistico l'accantonamento al fondo oscillazione valori mobiliari può risultare corretto, sotto l'aspetto strettamente fiscale esso soggiace alla disciplina di cui agli artt. da 70 a 73 Tuir, ed in particolare dell'art. 73 Tuir, comma 4, in base al quale non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati nelle disposizioni del capo 6.

Pertanto, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R., sarebbe giustificato il recupero a tassazione dell'importo di cui all'accantonamento al fondo oscillazione valori mobiliari, non avendo la società effettuato la variazione in aumento del reddito di impresa ed essendo detto importo indeducibile ex art. 73 Tuir, comma 4.

4.2. Il motivo è infondato.

4.3. In base all'art. 73 T.u.i.r., comma 4, non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati nelle disposizioni del capo VI, tra i quali devono annoverarsi gli accantonamenti per la svalutazione ed il rischio su crediti, previsti dal precedente art. 71 al ricorrere di determinate condizioni.

La C.T.R. del Lazio, dichiarando di condividere la motivazione della C.T.P. di Roma, secondo cui non era sufficientemente motivata la ripresa a tassazione in relazione all'impossibilità di equiparare la svalutazione diretta dei titoli (bond argentini) all'accantonamento specifico, ha ritenuto che quest'ultimo corrispondesse ad una perdita e fosse, pertanto, deducibile.

Il motivo di ricorso dell'Agenzia, basato sulla tipicità degli accantonamenti deducibili, è, quindi, infondato, poichè l'Amministrazione non contesta l'assunto dei giudici di merito dell'equiparazione dello specifico accantonamento con la svalutazione o la perdita del credito corrispondente ai titoli, in base al quale la C.T.R. ha inquadrato l'accantonamento suddetto nell'ambito delle ipotesi di cui all'art. 71 t.u.i.r..

5.1. Con il secondo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, D.M. 31 luglio 1998, artt. 8, 10 e 11, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

L'Amministrazione, ritenendo che i fatti che hanno dato luogo all'irrogazione della sanzione siano pacifici ed incontroversi, evidenzia che l'eventuale assenza di colpa può al più rilevare per escludere l'elemento soggettivo dell'illecito, ma non impedisce l'irrogazione della sanzione, nel caso in cui l'utente non abbia ripetuto l'invio dopo aver ricevuto la comunicazione che il file è stato scartato.

5.2. Il motivo è fondato e va accolto.

5.3. Invero, la stessa società contribuente riconosce di non aver dato peso al rifiuto della conferma di ricezione, perchè il servizio assistenza del software ed il servizio assistenza on line dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, invitandola a ripetere l'invio, l'avevano "indotta" a credere che il file sarebbe stato comunque accettato.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la dichiarazione inviata in via telematica, ai sensi del D.M. del 31 luglio 1998, art. 9 e s.s., si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa e si ritiene ricevuta dal momento della comunicazione di ricevimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, atto che assolve alla finalità di fornire prova dell'avvenuta tempestiva consegna da parte del contribuente e del regolare adempimento degli obblighi di presentazione.

"Tale disciplina si applica anche nel caso in cui si siano verificati i cosiddetti "errori bloccanti" della trasmissione telematica, che - con i tempi e le modalità di cui alla circolare 23 aprile 2002, n. 35 del Ministero delle finanze - sono segnalati nel sistema telematico consultabile dal contribuente, il quale, messo in condizione di avvedersi in tempo utile dell'avvenuto "scarto" della propria dichiarazione, può porvi tempestivo rimedio" (Sez. 5, Sentenza n. 675 del 16/01/2015).

Di conseguenza, anche qualora non fosse imputabile alla società la mancata ricezione per il difettoso funzionamento del software, alla stessa è sicuramente imputabile il ritardo nell'invio a seguito del rifiuto della conferma della ricezione.

6.1. In conclusione, la Corte accoglie in parte il primo motivo di ricorso della società contribuente e completamente il secondo, dichiarando assorbiti gli altri ed inammissibile il decimo; accoglie il

secondo motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rigettando il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, perchè proceda a nuovo esame, provvedendo anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte, riunito al giudizio n. 13281/12 R.G. quello n. 13883/12 R.G., accoglie in parte il primo motivo di ricorso della società contribuente, con riguardo all'impugnativa del capo f) dell'avviso di accertamento, rigettandolo per il resto; accoglie il secondo motivo di ricorso della società contribuente, dichiarando assorbiti i motivi dal terzo al nono ed inammissibile il decimo; accoglie il secondo motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rigettando il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, perchè proceda a nuovo esame, provvedendo anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza