Sentenza del 23/06/2021 n. 17870 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società contribuente Ixxxx Dxx Mxxxx SRL, quale consolidata e la società Mxxxxx SPA, quale consolidante, hanno separatamente impugnato due avvisi di accertamento, relativi al periodo di imposta dell'esercizio 2006 con i quali, a seguito di PVC, venivano accertati, con il primo avviso, maggiore IRES e, con il secondo, maggiori IRAP e IVA per indebita detrazione, oltre sanzioni. Gli accertamenti traevano origine dalla contestazione di omessa contabilizzazione di ricavi relativi a un immobile concesso in locazione, al disconoscimento di costi relativi all'esercizio 2005 non documentati e ripresi a tassazione quali sopravvenienze attive, al disconoscimento di ulteriori costi indeducibili per consulenze tecniche, nonchè al disconoscimento di costi per fatture da ricevere, in quanto non documentati. Il primo avviso, relativo a IRES, è stato impugnato da entrambe le ricorrenti, mentre il secondo, relativo a IRAP e IVA, è stato impugnato dalla sola consolidata Ixxxxx del Mxxx SRL. La CTP di Milano ha parzialmente accolto i ricorsi riuniti in relazione ai rilievi relativi agli omessi ricavi da locazione e ai costi per consulenze. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 18 febbraio 2014, previa riunione, ha rigettato l'appello delle contribuenti e ha accolto l'appello incidentale dell'Ufficio. La CTR ha rigettato l'eccezione di inesistenza della notificazione dell'atto impugnato, ritenendo corretta la notificazione effettuata nelle forme del servizio postale ordinario. Nel merito, ha rigettato l'appello delle società contribuenti relativo alle sopravvenienze attive e alle fatture da ricevere. La CTR ha, poi, accolto l'appello incidentale dell'Ufficio - per quanto qui rileva - in relazione alla indeducibilità delle spese per consulenze tecniche, ritenendo che la generica descrizione delle fatture non consentisse la valutazione della imputazione dei costi di competenza.

Hanno proposto ricorso per cassazione le società contribuenti, affidato a quattro motivi, ulteriormente illustrati da memoria, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

Fissato all'udienza pubblica del 29 aprile 2021, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, come inserito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 54, comma 2, nella parte in cui la sentenza impugnata ha omesso di dichiarare inammissibile l'appello incidentale dell'Ufficio.

Deducono le ricorrenti che l'atto di appello è stato proposto come appello principale e non in forma incidentale, laddove all'Ufficio, al momento in cui procedeva alla proposizione del suo atto di appello, era già stato notificato l'appello delle contribuenti; deduce, pertanto, parte ricorrente che l'appello si sarebbe dovuto proporre nelle forme dell'appello incidentale con l'atto di controdeduzioni all'appello principale, con conseguente inammissibilità dell'appello proposto in via principale.

1.2 - Il primo motivo è infondato. La giurisprudenza di questa Corte afferma che - in virtù del principio di unità dell'impugnazione, applicabile anche al procedimento tributario - il ricorso proposto irritualmente in forma autonoma da chi, ai sensi degli artt. 333 e 371 c.p.c., avrebbe potuto proporre soltanto impugnazione incidentale, si converte in quest'ultima se ne ha i requisiti temporali (Cass., Sez. V, 26 novembre 2019, n. 30775; Cass., Sez. V, 19 maggio 2006, n. 11809), onde la conversione risulta ammissibile solo se la notificazione del relativo atto non ecceda il termine di quaranta giorni da quello dell'impugnazione principale (Cass., Sez. U., 20 marzo 2017, n. 7074).

1.3 - Nella specie, risulta dalla sentenza impugnata che avverso la sentenza di primo grado in data 26 novembre 2012, l'Ufficio ha proposto sia atto di costituzione nel procedimento di appello proposto dalle società contribuenti, sia ricorso in appello notificato in data 17 maggio 2013, proposizione tempestiva in relazione alla proposizione dell'impugnazione principale (24 aprile - 2 maggio 2013). Deve, quindi, ritenersi che il giudice di appello ha correttamente proceduto a convertire l'appello principale in appello incidentale, in ossequio al principio di unità dell'impugnazione.

2.1 - Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 14 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. a), nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto correttamente notificati gli atti impugnati. Deduce parte ricorrente l'erroneità della statuizione secondo cui la notificazione degli avvisi di accertamento possa essere eseguita nelle forme della notifica a mezzo posta, ritenendo invece necessaria la notificazione nelle forme degli atti giudiziari.

2.2 - Il secondo motivo è infondato. La L. n. 890 del 1982, art. 14, prevede che "la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente (...) può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonchè (...) a cura dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria". E', pertanto, ammessa la notificazione degli avvisi di accertamento eseguita direttamente dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 14 ult. cit., per la quale si applicano le norme concernenti il ser zio postale ordinario in tema di consegna dei plichi raccomandati, non anche quelle concernenti la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicchè non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico; l'atto, poi, pervenuto all'indirizzo del destinatario si ritiene ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c. (Cass., Sez. V, 14 novembre 2019, n. 29642; Cass., Sez. V, 15 luglio 2016, n. 14501; Cass. sez. V, 4 luglio 2014, n. 15315; Cass. sez. VI, 21 gennaio 2014, n. 1207; Cass. sez. V, 10 giugno 2008, n. 15.284). Questa forma di notificazione, consentita anche per gli

atti del processo tributario (Cass., Sez. V, 7 dicembre 2016, n. 25095; Cass., 5 agosto 2016, n. 16488; Cass., Sez. V, 4 luglio 2014, n. 15315; Cass., Sez. V, 17 dicembre 2010, n. 25616; Cass., Sez. V, 29 gennaio 2008, n. 1906), richiede unicamente la sussistenza delle indicazioni prescritte dal regolamento postale per la raccomandata ordinaria (Cass., Sez. V, 5 agosto 2016, n. 16488, cit.; Cass., Sez. VI, 25 luglio 2018, n. 19795) e non anche la predisposizione della apposizione della relata di notificazione su originale e copia notificata (Cass., Sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29539; Cass., 15 ottobre 2020, n. 22348; Cass., Sez. V, 14 novembre 2019, n. 29642; Cass., Sez. V, 15 luglio 2016, n. 14501; Cass., n. 15315/2014, cit.; Cass. sez. VI, 21 gennaio 2014, n. 1207).

La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

3.1 - Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), artt. 88 e 109, e dell'art. 2697 c.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittima la ripresa a tassazione come sopravvenienza attiva degli importi registrati nel conto fatture da ricevere da terzi fornitori, nono nte non vi fossero eventi estintivi delle obbligazioni contratte. Evidenzia il ricorrente che l'Ufficio aveva accertato la sopravvenienza per effetto del mancato rinvenimento delle fatture di acquisto, relative a beni e servizi ricevuti nell'esercizio 2005 e contabilizzati in detto esercizio come costi. Deduce parte ricorrente che l'Ufficio avrebbe dovuto disconoscere i costi in relazione a tale precedente esercizio, anzichè accertare una sopravvenienza attiva per l'esercizio successivo (2006). Deduce parte ricorrente che la sopravvenienza attiva può essere accertata solo qualora la sopravvenuta insussistenza dei costi si rendesse certa, circostanza non equiparabile - in assenza della deduzione della fittizietà dei costi - alla mancata ricezione delle fatture, dovendosi invece attendere l'estinzione dei crediti.

3.2 - Il terzo motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la sopravvenienza attiva - consistente nella sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi a termini dell'art. 88 T.U.I.R., comma 1 - si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, una posizione debitoria già annotata come tale in un precedente esercizio, debba ritenersi cessata, e assuma quindi in un esercizio successivo una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista, conseguentemente, certezza (Cass., Sez. V, 23 gennaio 2020, n. 1508; Cass., Sez. V; 8 giugno 2011, n. 12436; Cass., Sez. V, 22 settembre 2006, n. 20543). Nel qual caso, il bilancio acquisisce una posta attiva che determina un incremento degli elementi che avevano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi (Cass., Sez. V, 30 novembre 2017, n. 28727). Si tratta di fattispecie distinta dall'accertamento di passività fittizie, cioè inesistenti per decisione discrezionale del contribuente (Cass., Sez. V, 2 agosto 2017, n. 19219) o per accertamento dell'Ufficio.

3.3 - Il principio affermato è conforme alla natura della sopravvenienza attiva propriamente intesa, la quale non consegue all'accertamento dell'inesistenza ex tunc del fatto gestorio che ha dato luogo alla iscrizione della originaria componente negativa economica o patrimoniale, la quale abbia concorso alla formazione del reddito di impresa di un periodo di imposta precedente quello oggetto di accertamento. L'emersione della sopravvenienza consegue, invero, all'accertamento di fatti gestionali straordinari sopravvenuti, genericamente intesi

("sopravvenuta insussistenza"), tali da elidere ex nunc l'originaria componente negativa di reddito. La sopravvenienza attiva risponde, pertanto, all'esigenza di rettificare le originarie componenti reddituali, già dichiarate all'Amministrazione finanziaria ed entrate a comporre il reddito di esercizio di un periodo di imposta precedente, quale effetto di fatti di gestione sopravvenuti, non rilevabili ab origine, al fine di assicurare omogeneità e unitarietà alla tassazione del reddito di impresa, fatti di gestione che, diversamente, non verrebbero considerati a causa della suddivisione della tassazione in autonomi periodi di imposta.

3.4 - Ne consegue che la sopravvenienza attiva deve essere contabilizzata ed è di competenza dell'esercizio in cui debba ritenersi venuta meno la componente negativa di reddito originariamente contabilizzata in un esercizio precedente, senza potersi al disconoscimento della componente negativa cui la sopravvenienza si riferisce; nè la sopravvenienza deve necessariamente conseguire alla inesigibilità giuridica dell'obbligazione cui si ricollega la suddetta posta passiva.

3.5 - Nella specie, la CTR ha ritenuto che l'accertamento della sopravvenienza attiva nell'esercizio 2006, consistente nel venir meno di costi contabilizzati nell'esercizio precedente (conseguenti alla ricezione di beni e servizi), era conseguito alla mancanza di documentazione delle suddette voci di spesa (fatture da ricevere), in relazione alle quali il mancato pervenimento della documentazione dopo " lungo lasso di tempo trascorso" dalla ricezione di beni e servizi doveva far ritenere cessata la medesima posta passiva, indipendentemente dalla prova dell'estinzione dell'obbligazione sottostante.

3.6 - Nè è stata oggetto di specifica censura la statuizione della CTR in relazione alla quale il decorso di un lungo lasso di tempo tra acquisto e mancato pervenimento della documentazione fiscale (fatture da ricevere) ha costituito il presupposto in fatto per l'acquisizione della certezza del venir meno della componente reddituale negativa già iscritta. La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

4.1 - Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. per ultrapetizione, per avere la sentenza impugnata ritenuto indeducibili le spese di consulenza non documentate. Deduce parte ricorrente come l'atto impositivo fosse incentrato sulla mancata prova delle prestazioni ricevute, laddove la sentenza impugnata ha ritenuto violato il principio di competenza.

4.2 - Il quarto motivo è infondato. Il vizio di extrapetizione o di ultrapetizione ricorre solo quando il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti e pronunciando oltre i limiti del petitum e delle eccezioni hinc ed inde dedotte, ovvero su questioni che non siano state sollevate e che non siano rilevabili d'ufficio, attribuisca alla parte un bene non richiesto, e cioè non compreso nemmeno implicitamente o virtualmente nella domanda proposta. Ne consegue che tale vizio deve essere escluso qualora il giudice, contenendo la propria decisione entro i limiti delle pretese avanzate o delle eccezioni proposte dalle parti, e riferendosi ai fatti da esse dedotti, abbia fondato la decisione stessa sulla valutazione unitaria delle risultanze processuali, pur se in base ad argomentazioni o considerazioni non prospettate dalle parti medesime (Cass., Sez. V, 13 luglio 2018, n. 18710; Cass., Sez. Lav., n. 24169; Cass., Sez. III, 31 gennaio 2011, n. 2297; Cass., Sez. III, 11 ottobre 2006, n. 21745).

4.3 - Nella specie, a fronte della contestazione di indeducibilità delle consulenze per spese tecniche in quanto non documentate, la CTR ha accertato che le fatture che avrebbero documentato tale costo contenevano una descrizione del tutto generica, relativa a non meglio precisati acconti per incarico professionale, nè erano accompagnate da documentazione idonea a determinare sia l'epoca di esecuzione delle prestazioni, sia il relativo periodo di competenza. Pur non essendo la violazione del periodo di competenza posta ad oggetto dell'atto impugnato, la CTR ha accertato come non documentati in relazione all'esercizio oggetto di accertamento i costi per consulenze, rimanendo nell'ambito del petitum sostanziale dedotto dalle parti, benchè facendo uso di argomentazioni ulteriori.

5 - Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre che con raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi Euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico dei ricorrenti, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13., comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 23 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza