Sentenza del 27/04/2022 n. 13227 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con il primo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la ricorrente Agenzia denuncia la nullità della sentenza impugnata perchè, violando il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 54, ha dichiarato inammissibile l'appello erariale, poichè era stato proposto dall'Amministrazione con autonomo ricorso, spedito per la notifica alla contribuente il 19 luglio 2011 e depositato presso la CTR il 19 settembre 2011, piuttosto che nelle forme dell'appello incidentale, ovvero nelle controdeduzioni erariali avverso l'appello notificato all'Ufficio dalla contribuente il 14 luglio 2011.

Rileva la ricorrente che la CTR, accertata comunque la tempestività dell'appello erariale, ha dichiarato tale impugnazione inammissibile solo perchè non proposta nelle forme dell'appello incidentale, ovvero nelle controdeduzioni all'appello principale della contribuente. Tuttavia, secondo l'Agenzia, il suo appello, essendo stato depositato (il 19 settembre 2011) presso la CTR comunque entro il termine per il deposito delle controdeduzioni all'appello principale (ovvero entro sessanta giorni, prorogati del periodo di sospensione feriale, dalla notifica dell'appello principale della contribuente, avvenuta il 14 luglio 2011), doveva ritenersi comunque ammissibile.

Il motivo, che consiste nella denuncia di un errore in procedendo, è fondato. Va premesso che emergono pacificamente dagli atti la data (14 luglio 2011) di notifica dell'appello principale della contribuente all'Agenzia; quella (19 luglio 2011) di spedizione della notifica a mezzo posta dell'appello (autonomo, ma che avrebbe dovuto essere incidentale, a pena di inammissibilità, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 54, comma 2); e quella (19 settembre 2011) di deposito, presso la CTR, dell'appello erariale notificato alla controparte (cfr. epigrafe della sentenza impugnata).

Può quindi ritenersi che entro la scadenza del termine di sessanta giorni (prorogato della sospensione feriale ex lege), decorrenti dal 14 luglio 2011, concessi all'appellata Amministrazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 54, comma 2, e art. 23, comma 1, per costituirsi innanzi la CTR depositando le proprie controdeduzioni, contenenti a pena d'inammissibilità l'appello incidentale, l'Ufficio aveva sia notificato che depositato il proprio appello, sia pur formulato come ricorso autonomo e non come impugnazione incidentale. Deve pertanto ribadirsi (in conformità a Cass. 21/10/2019, n. 26811) il seguente principio di diritto: "L'appello proposto in via principale da chi, essendo stata la sentenza già impugnata da un'altra parte, avrebbe potuto proporre soltanto appello incidentale, non è inammissibile, ma può convertirsi, per il principio di conservazione degli atti giuridici, in gravame incidentale, purchè

depositato nel termine prescritto per quest'ultima impugnazione." Giova peraltro sottolineare che la predetta conversione non incide negativamente nè sul principio di concentrazione delle impugnazioni di parti diverse avverso la medesima sentenza, atteso che i due appelli sono stati comunque trattati e decisi nel medesimo procedimento e sono tuttora congiunti in questa sede; nè sulla pienezza della difesa dell'appellante principale, la cui piena conoscenza dell'impugnazione erariale è stata maggiormente garantita dalla notifica di quest'ultima, che non avrebbe ricevuto ove l'Amministrazione si fosse limitata ad inserirla nelle controdeduzioni all'appello principale.

2. Con il secondo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente Agenzia denuncia la nullità della sentenza impugnata perchè, accogliendo l'appello della contribuente in ordine al rilievo n. 2 dell'atto impositivo, ha reso una motivazione meramente apparente.

3. Con il terzo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109; e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., errore in iudicando che la CTR avrebbe commesso nell'accogliere l'appello della contribuente in ordine al medesimo rilievo n. 2 dell'atto impositivo.

Entrambi i motivi, da trattare congiuntamente, sono infondati.

Il rilievo n. 2 dell'accertamento attiene all'indeducibilità ed all'indetraibilità dei costi relativi ai canoni di un leasing immobiliare, esclusa dall'Amministrazione perchè ritenuta non inerente con l'attività relativa alla distribuzione di componenti elettronici.

La CTR ha ritenuto il rilievo infondato giacchè l'oggetto sociale (documentato dalla contribuente nel giudizio di merito) includeva il compimento di operazioni immobiliari.

L'argomentazione della sentenza impugnata sul punto è chiara, univoca e logica, e non integra pertanto alcuna delle fattispecie che, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, possono dar luogo all'inesistenza di un'effettiva motivazione.

Infatti "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce 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", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. Un., 07/04/2014, n. 8053; conforme, ex multis, Cass. 12/10/2017, n. 23940). Nessuna di tali ipotesi ricorre nel caso sub iudice.

Tanto meno può ritenersi che l'argomentazione della CTR, che non è meramente apparente, possa ritenersi errata in diritto perchè, come lamenta nella sostanza l'Ufficio, non approfondisce

la verifica dell'inerenza in termini "quantitativi", ossia non chiarisce quale sia il "ricavo generato" ed il "potenziale vantaggio sperato" dal costo.

In questi termini, l'adozione, nel motivo, della prospettiva della ricerca di un necessario nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, non è conforme ai principi elaborati in materia da questa Corte, secondo cui "In tema di deducibilità dei costi, l'inerenza, desumibile dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, (in precedenza, del detto decreto, art. 75, comma 5), deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo ed attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile, ma - a differenza di quanto avviene ai fini della detrazione dell'IVA, rispetto alla quale il concetto ha valenza esclusivamente qualitativa - nelle imposte dirette l'antieconomicità di una spesa, ossia la sproporzione sul piano quantitativo, può costituire significativo sintomo della non inerenza della stessa." (Cass. 30/05/2018, n. 13588; nello stesso senso cfr. Cass. 31/05/2018, n. 13882; Cass. 31/10/2018, n. 27786; Cass. 15/01/2020, n. 559; Cass. 26/10/2021, n. 30024).

4. Con il quarto, il quinto ed il sesto motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente Agenzia denuncia la nullità della sentenza per la carenza assoluta di motivazione in ordine all'accoglimento dell'appello della contribuente quanto ai rilievi nn. 3 e 4 dell'atto impositivo.

5. Con il settimo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente Agenzia denuncia la nullità della sentenza per la violazione dell'art. 112 c.p.c., sempre in ordine all'accoglimento dell'appello della contribuente quanto ai rilievi nn. 3 e 4 dell'atto impositivo.

6. Con l'ottavo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 101 e 109, ancora relativamente all'accoglimento dell'appello della contribuente quanto ai rilievi nn. 3 e 4 dell'atto impositivo.

6.1. I motivi dal quarto all'ottavo vanno trattati congiuntamente per la loro connessione.

Tutti tali mezzi attengono i rilievi nn. 3 e 4 dell'atto impositivo.

Al fine di identificare univocamente tali rilievi, deve segnalarsi che nel ricorso (alla pag. 3) essi vengono individuati come rilievi 3 e 4, ma nella sentenza impugnata sono individuati come "Punto n. 3", comunque comprensivo dei rilievi n. 3 e n. 4 dell'avviso. Comunque, sotto il profilo oggettivo, è univoco che si tratti del recupero a tassazione delle perdite su crediti (" spesate nel 2006 da controparte o giro contate - sempre nel 2006 - da controparte al fondo svalutazione crediti", come da pag. 3 del ricorso) di cui al paragrafo "2) Punto n. 3" di pag. 2 della sentenza d'appello.

6.2. Fatta tale premessa, i motivi in trattazione vanno accolti con riferimento alle perdite su crediti (pure oggetto dei predetti rilievi, come da avviso d' accertamento riprodotto in parte nel ricorso) della contribuente nei confronti di debitori diversi dalla (---), atteso che la motivazione resa dalla CTR tratta esclusivamente di quest'ultima posizione creditoria, mentre accoglie

interamente il motivo ed annulla, pertanto, l'intero rilievo, e non limitatamente al componente negativo rappresentato dalla perdita sul credito verso la ridetta (---). Pertanto, relativamente alle perdite su tutti gli altri crediti della contribuente, la sentenza impugnata, nella parte in cui accoglie il relativo appello della contribuente, è effettivamente priva del tutto di motivazione. In questi termini, quindi, vanno accolti il quarto, il quinto ed il sesto motivo di ricorso e la sentenza impugnata va cassata in parte qua, con rinvio al giudice d'appello.

6.3. Quanto invece alla perdita sul credito nei confronti della debitrice (---), non può ritenersi che la sentenza impugnata sia affetta da un difetto assoluto di motivazione, nè che la motivazione rassegnata dalla CTR sia meramente apparente, giacchè il giudice a quo argomenta circa le ragioni per le quali ritiene che la componente negativa in questione dovrebbe, a suo dire, ritenersi deducibile nell'anno d'imposta accertato, ovvero nel 2006.

Assume infatti la CTR che, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, la perdita sarebbe stata deducibile dal reddito d'impresa del periodo d'imposta 2006 perchè la contribuente creditrice "oltre ad avere acquisito fin dal 2006 la certezza circa l'insolvenza della (---), la certificazione ufficiale di tale insolvenza si è concretizzata il (---) - data in cui il tribunale di Milano ha dichiarato il fallimento - cioè in data antecedente all'assemblea societario dai approvazione del bilancio 2006 avvenuta il (---) per cui, in questa sede, il consiglio d'amministrazione ha correttamente imputato la perdita all'esercizio 2006 essendo già intervenuta la sentenza dichiarativa di fallimento".

E' quindi evidente che, secondo la CTR, è l'"insolvenza" della debitrice che ha determinato la legittima imputazione della perdita all'anno d'imposta 2006. Tuttavia - come dedotto dalla ricorrente e come risulta dalla stessa sentenza impugnata- tale insolvenza è stata dichiarata solo successivamente alla chiusura del periodo d'imposta sub iudice.

Infatti, "In tema di perdite su crediti, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali (per esempio, ove ne sia stato dichiarato il fallimento), la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, - da interpretare alla luce del successivo comma 5 bis, introdotto dall D.Lgs. n. 147 del 2015, art. 13, comma 1, lett. d), (c.d. Decreto internazionalizzazione) - e dell'art. 13 cit., del comma 3, in tema di svalutazione contabile dei crediti, anche con riferimento agli esercizi anteriori al 2015, nel periodo di imputazione a bilancio, entro la "finestra temporale" che va dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento al periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio." (Cass. 01/06/2021, n. 15218).

Pertanto, prima della sentenza dichiarativa del fallimento della debitrice in questione, intervenuta il (---), e quindi nel corso del periodo d'imposta 2006 accertato, non sussisteva ancora quell'accertamento giudiziale dell'insolvenza, con conseguente apertura della relativa procedura concorsuale, idoneo, di per solo, a determinare l'apertura di quella finestra temporale nell'ambito della quale, secondo i corretti principi contabili che determinano la cancellazione del credito dal bilancio, avrebbe potuto imputarsi con certezza e precisione la perdita sul relativo credito.

Erra pertanto la CTR quando, invece di prendere in considerazione la maturazione, o meno, della certezza della perdita entro il periodo d'imposta che si è chiuso il 31 dicembre 2006, valuta, quale momento cronologico rilevante, quello, successivo, di approvazione del bilancio.

Il riferimento specifico della motivazione della sentenza impugnata all'"insolvenza" esclude poi che la CTR abbia dato specifica ed autonoma rilevanza, in termini di certezza della perdita, al dato dell'esistenza, nel 2006, di protesti relativi a cambiali non pagate dalla stessa della (---), giacchè tale circostanza viene comunque valutata sempre in termini di certezza dell'insolvenza (dichiarata, tuttavia, solo nel 2007).

Comunque, come dedotto dalla ricorrente con il settimo motivo, nel ricorso introduttivo la contribuente, a proposito della perdita sul credito nei confronti della (---), aveva sostenuto l'infondatezza del rilievo sul presupposto proprio dell'assoggettamento della debitrice alla procedura concorsuale (cfr. pag. 8 del controricorso, al p. 3.3. e pag. 26 del ricorso per cassazione), mentre con riferimento ad altre posizioni creditorie si allegavano fatti ed atti idonei a comprovare l'inesigibilità delle somme a prescindere dall'accertamento giudiziale dell'insolvenza.

Pertanto, a prescindere dalla produzione in appello della relativa documentazione, l'allegazione, da parte della contribuente, di ragioni della perdita diverse dall'apertura della procedura concorsuale costituiva, come eccepito dall'Agenzia, un motivo d'appello nuovo, non ammissibile e considerato dalla CTR in violazione dell'art. 112 c.p.c..

Pertanto, con riferimento ai rilievi nn. 3 e 4 dell'atto impositivo, e con specifico riferimento alla perdita sul credito nei confronti della debitrice (---), vanno accolti il settimo e l'ottavo motivo di ricorso, con rinvio al giudice a quo.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo e, nei termini di cui in motivazione, il quarto, il quinto, il sesto, il settimo e l'ottavo; rigetta il secondo ed il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia-sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza