Sentenza del 21/04/2023 n. 10773 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 9 dicembre 2011, PLURIFINANCE Srl era attinta da avviso di accertamento n. (Omissis) concernente Ires, Irap ed Iva relativamente all'a.i. 2009, con richiesta complessiva di imposte ed accessori pari ad Euro 1.205.289,12.

L'avviso scaturiva da una pvc notificato alla contribuente il 17 novembre 2009, con riferimento al disconoscimento di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e della deducibilità nel 2009 della minusvalenza dell'immobile di sua proprietà sito a (Omissis).

2. La contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Milano, nel contraddittorio dell'Agenzia delle entrate, con sentenza n. 211/09/13 depositata il 14 maggio 2013, respingeva il ricorso, compensando le spese.

3. La contribuente proponeva appello e la CTR, con la sentenza in epigrafe emarginata, confermava quella di primo grado, condannando la contribuente al pagamento delle spese.

3.1. Osservava in motivazione la CTR:

- quanto all'"eccezione di nullità dell'avviso di accertamento in quanto derivato da un pvc nullo poichè la verifica si era protratta oltre i 60 giorni previsti dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 ", la stessa è da respingersi, atteso che "il termine di permanenza degli operatori presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio poichè nessuna norma lo dichiara perentorio" e "si riferisce ai giorni di effettiva presenza"; "nella presente fattispecie la complessità della verifica emerge dalla circostanza che questa è scaturita a seguito di indagini penali";

- quanto all'"eccezione in ordine al vizio della sentenza per omessa pronuncia su specifiche eccezioni poste dalla società", la stessa è da respingersi, atteso che in materia tributaria, il giudice non è tenuto all'esame particolareggiato e alla specifica confutazione di tutte le censure di parte e, "nella sentenza opposta, i giudici di prima cura avevano esplicitato l'iter' logico-giuridico con puntualità e precisione";

- quanto alla "ripresa della minusvalenza relativa all'immobile di (Omissis)", la stessa va confermata, "mentre va respinta l'eccezione di ultrapetizione svolta dall'appellante"; segnatamente:

- "la valutazione di un immobile contabilizzato quale 'rimanenze finalì deve essere effettuata, ai sensi dell'art. 92 del tuir , secondo il costo storico", essendo "irrilevante, ai fini fiscali, la svalutazione che può derivare dalla valutazione a costo specifico ai fini civilistici";

-- "l'art. 92 del tuir si pone in rapporto di dipendenza della norma civilistica", nel senso che "la possibilità di procedere a valutazioni che possano avere rilevanza fiscale è circoscritta alle sole giacenze di magazzino comprendenti beni valutati con criteri forfetari. Diversamente, per i beni valutati a costo specifico, il valore ai fini fiscali è rappresentato dal costo stesso, essendo irrilevanti le svalutazioni, che, invece, sono obbligatorie in bilancio";

- "l'Ufficio aveva precisato che la minusvalenza avrebbe potuto, al verificarsi delle condizioni previste dalla legge, essere detraibile nell'anno 2011, anno in cui l'immobile era stato venduto, mentre i giudici di primo grado avevano precisato che la minusvalenza era indetraibile. Occorre precisare che la vertenza era relativa all'accertamento effettuato per l'esercizio sociale 2009, di conseguenza la sentenza non poteva che esplicare effetti per detto esercizio. L'affermazione dell'Ufficio, di contro, rappresentava un'ipotetica di secondo tipo usata per esprimere una condizione immaginaria per il presente".

4. Propone ricorso per cassazione la contribuente con quattro motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Il Procuratore Generale presso la Corte di cassazione, in persona del Sostituto Dott. Alberto Cardino, deposita requisitoria in forma telematica addì 30 novembre 2022, con la quale insta per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della l. n. 22 del 2000, artt. 10 e 12 e violazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità.

1.1. La sentenza impugnata non ravvisa la nullità dell'avviso di accertamento in quanto derivato da un pvc nullo per eccesso della durata della verifica. Non risultano atti processuali di natura penale nei confronti dell'appellante. L'errore commesso dalla CTR è quello di ritenere i termini ex l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , ordinatori e non perentori in forza dei principi di ragionevolezza e proporzionalità. La verifica è durata un anno (in quanto iniziava il 17 novembre 2009 e terminava l'8 novembre 2010). Il conteggio dei giorni di permanenza dei verificatori deve essere effettuato non considerando solo i giorni di permanenza effettiva, ma calcolando tutti i giorni della verifica, dall'apertura alla chiusura. La violazione della norma statutaria determina la nullità del pvc e degli atti derivati.

1.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Già con riferimento alla versione antecedente all'entrata in vigore dell'interpolazione della l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , ad opera del D.L. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. c) , conv. dalla l. n. 106 del 2011 , questa Suprema Corte aveva avuto modo di precisare che detto comma, "nel fissare agli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria il termine di trenta giorni lavorativi (successivamente prorogabile) di permanenza presso la sede del contribuente, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi; nè, in materia,

assumono alcuna rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, assunte - come il D.M. n. Finanze 30 dicembre 1993 - per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice" (Sez. 5, n. 23595 del 11/11/2011, Rv. 619981-01, in una fattispecie in cui la S.C., significativamente, ha respinto il ricorso del contribuente che riteneva superato il termine in esame, in base al mero computo dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle attività di verifica).

In seguito è stato esplicitato che il termine ex l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , "è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, nè la nullità di tali atti può ricavarsi dalla 'ratiò delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione" (Sez. 5, n. 17002 del 05/10/2012, Rv. 624025-01).

La successiva giurisprudenza si è sempre costantemente attenuta ai superiori principi, affermando che la violazione del suddetto termine "non determina la decadenza del fisco dal potere-dovere di accertare il debito del contribuente e, quindi, non inficia la validità dell'accertamento, poichè non si tratta di un termine perentorio, in mancanza di una specifica disposizione in tal senso e attesa l'incongruità di una siffatta qualificazione rispetto alla sua 'ratiò ed alla possibilità di deroga con il mero consenso motivato del dirigente interno" (Sez. 5, n. 16323 del 17/07/2014, Rv. 63218801);

- nè, ancor più puntualmente, "determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati" (così, da ult., Sez. 5, n. 6779 del 01/03/2022, Rv. 664093-01).

Alla luce della citata giurisprudenza - pur a prescindere dall'essere rimasta allo stato di mera locuzione la contestazione della ricorrente secondo cui "agli atti del presente gravame non risulta alcun atto processuale di natura penale nei confronti dell'appellante", limitandosi, viepiù, la medesima a genericamente sostenere che la verifica è durata un anno sulla base delle sole date di inizio e di fine, senza specificare i giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso i locali dell'impresa e senza indicare il pregiudizio in ipotesi concretamente patito - la sentenza impugnata va sicuramente scevra dalle censure mossele con il motivo in disamina, attese la natura solo ordinatoria del termine pretesamente inosservato e comunque la totale insensibilità dell'attività di indagine e dell'accertamento rispetto a detta (indimostrata) inosservanza.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 92 tuir .

2.1. Quanto alla ripresa della minusvalenza relativa all'immobile di (Omissis), la decisione della CTR è errata poichè nel tuir non v'è alcuna norma che vieti la deducibilità della svalutazione delle rimanenze (nel caso "de quo", detto immobile) allorquando queste sono valutate a costo specifico.

I limiti alla svalutazione delle rimanenze sono previsti dall'art. 92 tuir solo in caso di rimanenza di beni fungibili; viceversa detto articolo non esprime la regola fiscale per le rimanenze valutate a costo specifico. Pertanto, sotto il profilo fiscale, queste ultime sono valorizzate con gli stessi criteri applicabili in sede di redazione del bilancio di esercizio ai sensi dell'art. 2426, n. 9, c.c. Infatti l'art. 83, comma 1, tuir prevede che il reddito d'impresa è quello risultante dal conto economico civilistico, salve le deroghe espressamente previste nel tuir . Il tuir non deroga ai principi civilistici, in quanto l'unico articolo di riferimento, ossia il 92, non vieta la deducibilità della svalutazione dei beni iscritti tra le rimanenze a costi specifici. In tal senso si è espressa la norma di comportamento n. 168 del 28 giugno 2001 dell'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti.

2.2. Il motivo è infondato.

2.2.1. L'art. 92 (ex 59) tuir , nel testo "post" riforma del 2004, prevede:

- al comma 1, che "le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati all'art. 85, comma 1, lettere a) e b), rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono";

- al comma 5, che, "se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo di cui al comma 1, è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale. Per le valute estere si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Il minor valore attribuito alle rimanenze in conformità alle disposizioni del presente comma vale anche per gli esercizi successivi sempre che le rimanenze non risultino iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore".

2.2.2. In ragione del chiaro tenore letterale del comma 1, la valutazione a fine esercizio delle rimanenze può essere effettuata in tre modi: o secondo il criterio dei costi specifici, o a norma dell'art. 93 tuir , o, in relazione a beni raggruppabili "in categorie omogenee per natura e per valore", "attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono". Il comma 1 pone pertanto una generale regola di alternatività dei criteri di valutazione delle rimanenze, contrapponendo in particolare i beni la cui valutazione sia effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 93 tuir agli altri, la cui caratteristica consiste nella raggruppabilità "in categorie omogenee per natura e per valore": talchè, per questi ultimi, la valutazione può seguire i criteri dei costi specifici o dell'art. 93 tuir , ma può anche esser condotta attribuendo loro "un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono", disposizioni che per l'effetto individuano il valore minimo inderogabile.

Sulla descritta griglia valutativa ammessa dal comma 1, si innesta il comma 5, che, come i commi 2, 3 e 4, riguarda unicamente i beni raggruppabili in categorie omogenee. La riprova si

ha nel "catenaccio linguistico" che avvince i commi 1 e 5 senza soluzione di continuità. Infatti, l'ultima parte del comma 1 pone, quanto ai beni raggruppabili in categorie omogenee, la regola del valore minimo inderogabile "determinato a norma delle disposizioni che seguono", cioè quelle contenute nei commi dal secondo in avanti; a sua volta, il comma 5, individua in principio il proprio ambito applicativo con esplicito riferimento ai commi da 2 a 4, sotto il profilo della peculiare ipotesi in cui "in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, (sia) superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio". Donde, quando il comma 5 evoca "il valore minimo di cui al comma 1", lo fa avuto riguardo unicamente ai beni raggruppabili in categorie omogenee, poichè solo a tali beni, "a priori", si riferiscono i commi da 2 a 4.

Pertanto, in definitiva:

- avuto riguardo unicamente ai beni raggruppabili in categorie omogenee, il comma 5 consente bensì "anche" la valutazione al valore normale, nondimeno, non già in generale, ma soltanto se essa sia inferiore a quello risultante dall'applicazione dei metodi di cui ai commi da 2 a 4 (sostanzialmente: LIFO, FIFO e media ponderata);

- avuto riguardo ai beni diversi da quelli raggruppabili in categorie omogenee, valgono esclusivamente i criteri dei costi specifici o dell'art. 93 tuir , senza cioè alternative, non testualmente previste, in specie in favore dell'applicazione del criterio, oltretutto in sè speciale per gli stessi beni raggruppabili in categorie omogenee, della valutazione al valore normale.

2.2.3. A fronte di un chiaro ed insuperabile tenore letterale delle disposizioni normative di riferimento nei termini descritti, non condivisibile pare la tesi patrocinata dalla ricorrente, la quale trova un antecedente sia logico che letterale nella norma di comportamento n. 168 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti.

Secondo detta norma di comportamento, espressamente ripresa dalla ricorrente, "il mancato richiamo, nell'ambito del D.P.R. n. 917-86, art. 92, comma 5, primo periodo, ai beni valutati a costo specifico secondo il disposto del comma 1 del medesimo articolo non preclude che, ai fini della valutazione al termine dell'esercizio, il loro valore debba essere comunque confrontato con il valore normale di ciascuno di essi, per tale intendendo il valore ad essi oggettivamente attribuibile, secondo la previsione dell'art. 9 del Testo Unico, applicando, in sede di determinazione del reddito, ai sensi del D.P.R. n. 917-86, art. 83, il minore fra i due importi, secondo il principio stabilito dall'art. 2426, n. 9, c.c. ", in quanto "l'art. 92, comma 5, primo periodo, del Testo Unico disciplina solo le ipotesi di valutazione che sono poste dal legislatore tributario in deroga al principio ordinario di valutazione indicato al comma 1, prima parte del secondo periodo dello stesso art. 92, coincidente con la valutazione a costo specifico, cioè, i metodi cd. convenzionali".

2.2.3.1. Una tale tesi, pur pregevole, pretermette, ad avviso del Collegio, che l'art. 92, comma 1, descrive, con l'evidenziato meccanismo di alternatività, un sistema di per sè autosufficiente di valutazione delle rimanenze ai fini fiscali, impermeabile alle regole civilistiche, eccezion fatta per l'ipotesi, espressamente prevista e perciò inestensibile analogicamente, della (limitata) rilevanza del valore normale in relazione esclusivamente ai beni raggruppabili in categorie omogenee.

D'altronde, il presupposto logico da cui detta tesi muove, a termini del quale la valutazione delle rimanenze sarebbe "ex se" improntata alle regole civilistiche, non trova fondamento nè storico-sistematico nè, nuovamente, letterale.

Non storico-sistematico, poichè il legislatore tributario, in materia di valutazione delle rimanenze, ha sempre individuato criteri autonomi rispetto a quelli di redazione del bilancio. Ciò è a dirsi a cominciare dalla formulazione originaria del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 62 , che, statuendo, al comma 2, che "le rimanenze sono valutate attribuendo a ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nel periodo stesso per la loro quantità", adottava esclusivamente il criterio del costo medio ponderato per periodo di formazione, così disconoscendo la rilevanza di tutti gli altri criteri, compresi quelli civilistici. Il novero dei criteri di valutazione a fini fiscali si è ampliato mediante l'inserimento nell'art. 62 cit., ad opera della l. n. 72 del 1983, art. 12 , di un comma, il 9, a termini del quale, "oltre che nei modi previsti dai precedenti commi secondo e terzo, la valutazione delle rimanenze può essere effettuata anche se viene adottato un procedimento unitario di valutazione con il metodo del dettaglio ovvero attribuendo valori pari al maggiore tra gli ultimi due costi di acquisto o al costo unitario medio sostenuto nel periodo di imposta. Il metodo del prezzo al dettaglio è consentito solo ai soggetti che esercitano l'attività di commercio al minuto". L'ampliamento del novero dei criteri, tuttavia, seguita ad inserirsi in un quadro di differenziazione del piano tributario da quello civilistico. E' su tale assetto, dunque, che è andato ad impingere il primo antecedente normativo dell'attuale art. 91, comma 1, tuir , ossia la l. n. 17 del 1985, art. 3, comma 6, secondo cui "le rimanenze finali dei beni indicati dal D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 597, comma 1 dell'art. 53, e successive modificazioni, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici, concorrono a formare il reddito d'impresa, quale che sia il metodo di valutazione applicato, per un valore non inferiore a quello determinato a norma dei primi cinque commi dell'art. 62 dello stesso decreto, come modificato dal successivo comma 9". Anche la l. n. 17 del 1985 , nel dare separata evidenza alla valutazione "effettuata a costi specifici" (esplicitamente richiamando, in tal guisa, un criterio di contabilità informante la tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino obbligatorie per società, enti ed imprenditori commerciali ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14, comma 1, lett. d) , in esito all'aggiunta di cui al D.P.R. n. 897 del 1980, art. 41 ed alla sostituzione di cui al D.P.R. n. 664 del 1981, art. 2 , secondo cui, "per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, art. 63 , e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili (...)"), ben lungi dal modificarlo, ha anzi confermato l'impianto "tradizionale" di valutazione delle rimanenze a fini fiscali secondo criteri propri, indipendentemente, cioè, dalle valorizzazioni delle stesse in bilancio.

La tesi sostenuta dalla ricorrente, come dicevasi, non trova fondamento neppure a livello letterale. Infatti, l'art. 92, comma 5, tuir , con riguardo agli stessi beni raggruppabili in categorie omogenee, non dà automatica rilevanza al valore normale medio "tout court", ma - ciò comprovando il doppio binario: tributario, da una parte, e civilistico, dell'altra - affronta l'ipotesi in cui "in un esercizio il valore unitario medio dei beni" superi, bensì, il "valore normale medio", ma siccome riferito all'"ultimo mese dell'esercizio", individuando il "valore minimo di cui al comma 1" (ossia quello che si è definito valore minimo inderogabile giust'appunto a fini fiscali)

quale risultante della moltiplicazione dell'"intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il (suddetto) valore normale". Ciò implica l'enucleazione di un valore normale fiscale comunque diverso da quello civilistico, perchè il primo è parametrato solo sull'ultimo mese dell'esercizio, mentre il secondo sull'intero esercizio.

2.2.4. In ragione di tutto quanto precede, deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

"In tema di valutazione delle rimanenze in chiusura d'esercizio, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il criterio del minore fra il valore di mercato o di possibile realizzo ed il costo specifico (quale costo di acquisto o di produzione), di cui all'art. 92, comma 5, tuir , non può essere applicato a beni diversi da quelli raggruppabili 'in categorie omogenee per natura e per valorè ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, con particolare riguardo ai beni valorizzati a costi specifici".

2.2.5. Ne consegue, come anticipato, l'infondatezza del motivo che ne occupa.

3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione degli artt. 92, comma 7, 110, comma 8, e 163 tuir e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 .

3.1. La sentenza impugnata ritiene la svalutazione della rimanenza dell'immobile di (Omissis) indeducibile definitivamente. Ciò, tuttavia, produce in capo alla contribuente una duplicazione di imposta, essendo violato l'art. 110, comma 8, tuir , secondo cui la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. La CTR, cioè, non tiene conto del fatto che la rettifica delle rimanenze dell'esercizio 2009 ha effetto sull'esercizio successivo ex art. 97, comma 2, tuir .: "la sentenza avrebbe dovuto statuire l'applicazione dell'art. 110 c. 8 e quindi imporre all'Ufficio di riliquidare l'esercizio successivo ex art. 92 c.7"; applicando correttamente dette norme, "il maggior valore delle rimanenze finali dell'esercizio 2009 (come rettificato dall'Ufficio) sarebbe diventato una rimanenza iniziale nell'esercizio 2010(,) riducendo così il reddito del 2010(,) con la conseguenza di determinare un credito di imposta (nel 2010) pari all'imposta richiesta nel 2009".

La sentenza impugnata determina altresì la violazione dell'art. 163 tuir del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 , che vietano di applicare la stessa imposta più volte in dipendenza dallo stesso presupposto: "infatti" - prosegue il motivo - non consentire la deducibilità della minusvalenza qui in discorso nel 2009 produce in capo alla ricorrente una doppia tassazione sul medesimo presupposto(,) visto che nel 2011 la minusvalenza realizzata con la vendita dell'immobile è stata calcolata al netto dell'importo qui ripreso perchè la società l'aveva già dedotto nel 2009"; "la svalutazione effettuata sull'immobile di (Omissis) non può essere considerata definitivamente indeducibile così come stabilito dalla sentenza qui impugnata, altrimenti detta svalutazione è tassata due volte: una prima volta nel 2009 in sede di accertamento perchè ripresa a tassazione; una seconda volta in sede di dichiarazione della società per l'esercizio 2011(,) cioè al momento della vendita del cespite".

Inoltre, "il comportamento della società (...) non ha prodotto danno all'erario in quanto al momento della cessione dell'immobile essa ha calcolato la minusvalenza al netto della

svalutazione effettuata nel 2009. In ogni caso, l'accertamento per (supposta) violazione della competenza fiscale è nullo ove non sia cagionato alcun danno all'erario".

3.2. Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

Esso incorre in difetto di autosufficienza, foriero "ex se" d'inammissibilità, a misura che allega che "nel 2011 la minusvalenza realizzata con la vendita dell'immobile è stata calcolata al netto dell'importo qui ripreso perchè la società l'aveva già dedotto nel 2009", senza tuttavia comprovare siffatti assunti con idonei richiami ad evidenze documentali già versate negli atti dei giudizi di merito.

Esso, ulteriormente, incorre in difetto di precisione e "a fortiori" di autosufficienza, a misura che non esplicita, e non documenta, nè le (modalità delle) contabilizzazioni effettuate nel 2010 e nel 2011, nè la (contabilizzazione della) vendita in sè, nè, soprattutto, la sussistenza dei requisiti per la deducibilità della minusvalenza nello stesso 2011, a quest'ultimo proposito cogliendo perfettamente nel segno l'osservazione della CTR secondo cui l'assunto dell'Agenzia delle entrate circa l'eventuale possibilità di dedurre la minusvalenza "in limine" nel 2011 per effetto del minor ricavo dalla vendita era formulato in via di mera ipotesi, senza alcun riconoscimento della deducibilità, al solo fine di dimostrare che essa giammai avrebbe potuto effettuarsi prima.

Pur a prescindere da ciò, non è comunque condivisibile la tesi della ricorrente intesa a sostenere che la CTR avrebbe ritenuto "la svalutazione dell'immobile di (Omissis) indeducibile definitivamente". Infatti, la cognizione della CTR, ed ancor prima della CTP, era limitata all'anno di imposta 2009, poichè oggetto dell'originaria impugnazione era unicamente l'avviso di accertamento concernente IRES, IRAP ed IVA relativamente all'esercizio 2009, neppure allegando la ricorrente la notificazione di avvisi anche per il 2010 e per il 2011.

In ragione di ciò, è da escludersi che la ritenuta, dalla CTR (e confermata, da questa Suprema Corte, in esito alla disamina del motivo precede), indeducibilità della svalutazione che ne occupa con esclusivo riferimento, stanti necessariamente i limiti della devoluzione derivanti dall'avviso impugnato, all'anno di imposta 2009 produca alcuna "duplicazione d'imposta", di cui invece la ricorrente si duole.

D'altronde, e conclusivamente, la pretesa che la sentenza impugnata "statuisse l'applicazione dell'art. 110 c. 8 (tuir)", "imponnendo all'Ufficio di riliquidare l'esercizio successivo ex art. 92 c. 7 (tuir)", in di Spa rte non esserne allegata la proposizione già in primo grado, di guisa che la pretermissione da parte così della CTP come della CTR realizzerebbe in verità il vizio, diverso da quello denunciato, di omessa pronuncia, di per se stessa esorbita dal sistema processuale, risolvendosi, in sostanza, nella non consentita condanna dell'Amministrazione ad un "facere", viepiù provvedimentale. Nè, in aggiunta, tale pretesa in ogni caso avrebbe potuto aver seguito, in difetto, da un lato, di un accertamento esteso, non solo al 2010, ma altresì al 2011, con correlativa impugnazione, e, dall'altro lato, della prova della verificazione di tutti i presupposti per l'effettiva deduzione nel 2011, giacchè, venendo meno tale condizione, il riporto nel 2010 di una minusvalenza di per sè inammissibilmente contabilizzata già a partire dal 2009 non realizzerebbe altro che una perdurante indebita svalutazione delle rimanenze per tutti e tre gli esercizi dal 2009 al 2011.

4. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della l. n. 22 del 2000, artt. 10 e 12 e violazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità.

4.1. La sentenza impugnata, relativamente alle eccezioni riproposte dalla contribuente in secondo grado per una serie di riprese (a proposito di interessi attivi, maggior reddito sugli immobili, pulizia di uffici ed appartamenti, assicurazione degli immobili, manutenzione di parchi e giardini e costi non di competenza), non spiega perchè dette voci siano antieconomiche e/o indeducibili, ma afferma semplicemente che deve essere respinta l'eccezione in ordine al vizio di omessa pronuncia da parte del giudice di primo grado.

4.2. Il motivo è inammissibile.

Esso muove dal presupposto che le riprese oggetto di censura siano state integralmente devolute al giudice di secondo grado in considerazione dell'omessa pronuncia, sulle stesse, di quello di primo grado.

L'approccio alla questione della sentenza- con cui in definitiva il motivo omette di confrontarsi, finendo per reiterare nella presente sede di legittimità le devoluzioni già compiute nei giudizi di merito - è tuttavia diverso.

La sentenza impugnata disattende bensì le doglianze deducenti l'omessa pronuncia, da parte del giudice di primo grado, circa il disconoscimento di svariate voci di costo, ma lo fa escludendo "a priori" la dedotta omissione ed anzi ritenendo che detto giudice abbia adeguatamente motivato sul disconoscimento stesso. Scrive infatti la CTR: "Deve, poi, essere respinta l'eccezione in ordine al vizio della sentenza per omessa pronuncia su specifiche eccezioni poste dalla società", avendo "i giudici di prim(a) cur(a)" "esplicitato l''iter' logico-giuridico, con puntualità e precisione, posto a base della decisione". Siffatto argomentare della CTR si salda con l'affermazione già della CTP di piena condivisibilità delle "valutazioni dell'Ufficio", "sia perchè le riprese sono risultate antieconomiche e/o indeducibili, sia perchè la stessa ricorrente ha mostrato la volontà delle riprese con esclusione della minusvalenza afferente l'immobile sito in (Omissis)".

Talchè il motivo in disamina, che, a dispetto delle evocate violazioni di legge, deduce in realtà un vizio motivazionale della sentenza impugnata (come reso evidente laddove denuncia non avere la CTR spiegato le ragioni delle ritenute antieconomicità ed indeducibilità), non esplicitando le "valutazioni dell'Ufficio" condivise da entrambi i giudici di merito, da un lato, incorre nella preclusione derivante dalla cd. doppia conforme ai sensi dell'art. 348-ter, comma 5, c.p.c. e, dall'altro, dall'altro sollecita a questa Suprema Corte una riedizione in senso più favorevole di accertamenti tipicamente "in fatto", al di fuori dei binari del giudizio di cassazione quale momento giudizio di mera legittimità.

In definitiva, il ricorso va respinto, con le statuizioni conseguenziali di cui in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese del grado, liquidate in Euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza