Sentenza del 02/05/2023 n. 11368 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che, a seguito della notifica dell'avviso d'accertamento, con cui l'Agenzia delle entrate per l'anno d'imposta (---) aveva rideterminato ai fini Ires l'imponibile della A. Partecipazioni Italia Srl , la contribuente adì la Commissione tributaria provinciale di Milano.

Con sentenza n. 152/16/2012 il giudice di primo grado rigettò le ragioni della contribuente.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 461/19/2014, respinse l'appello della società. Il giudice regionale non ritenne fondate le ragioni addotte dalla contribuente in ordine al recupero ad imponibile di costi, perdite dichiarate su crediti, nonchè disconoscimento di sopravvenienze passive.

La società con nove motivi ha censurato la pronuncia, di cui ne ha chiesto la cassazione.

L'Agenzia delle entrate, nonostante la rituale e tempestiva notifica, è rimasta intimata.

Nell'udienza pubblica del 26 ottobre 2022 la causa è stata riservata e decisa.

La ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c., ribadendo le proprie difese, anche in risposta alle conclusioni della Procura Generale, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la ricorrente ha denunciato la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per ultrapetizione, quanto al giudizio sulla ripresa a tassazione di sopravvenienze passive, relative ad alcune voci di bilancio;

con il secondo motivo ha lamentato la violazione dell'art. 101 c.p.c., nonchè l'art. 24 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto al mancato rispetto del contraddittorio e dei principi del giusto processo e del diritto di difesa, sempre con riguardo al recupero delle sopravvenienze passive;

con il terzo motivo si è doluta della nullità della pronuncia, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 dell'art. 132 c.p.c., n. 4, dell'art. 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sempre con riguardo alle sopravvenienze passive riportate in bilancio per talune operazioni e recuperate invece ad imponibile dalla Amministrazione finanziaria.

I tre motivi possono essere trattati congiuntamente perchè con essi è denunciata, sotto più profili, la nullità della decisione (anche dal secondo motivo, il quale, atteso il contenuto e il tenore della critica articolata, pur richiamando un error iuris in iudicando, va pur sempre ricondotto nell'errore processuale), quanto alle argomentazioni e conclusioni cui il giudice regionale perviene in merito a talune perdite sopravvenute, appostate in bilancio.

Essi sono infondati.

L'oggetto delle censure dei primi tre motivi è quello che afferisce l'emissione di note di credito a storno di fatture relative all'anno (Omissis), storno avvenuto perchè relativo alla vendita di "buoni pasto", spediti dalla Accor ad un cliente, che, al momento della apertura del plico, aveva dichiarato mancanti. Oppure al "conguaglio oneri accessori", relativi alle annualità (Omissis) o (Omissis), per costi di locazione di immobili condotti dalla contribuente, di cui assume averne avuto conoscenza solo nel 2006.

Il contrasto insorto tra Amministrazione finanziaria e società riguardava la corretta dichiarazione delle sopravvenienze passive, che per la ricorrente era stato identificato nell'anno 2006, per l'Amministrazione era da identificare invece nel (Omissis).

Nel decidere sui relativi importi, recuperati ad imponibile con l'atto impositivo, il giudice regionale ha respinto il ricorso della società appellante affermando che "B) Le perdite in argomento sono conseguenza di una rinuncia volontaria al credito da parte della società e non risultano supportate da alcuna valutazione di convenienza economica".

Ebbene, a fronte di una statuizione, sia pur sintetica ma chiara, i motivi formulati dalla contribuente risultano privi di pregio. Questa, nei primi due motivi, lamenta che il giudice avrebbe introdotto una questione mai proposta nè oggetto di contestazione, l'inerenza dei costi. Sennonchè con quella motivazione la commissione regionale ha voluto semplicemente valorizzare una rinuncia ai crediti -riferibile alla perdita dei crediti per i buoni pasto e ad altre voci -, la quale, per essere "volontaria", non poteva giustificare l'apposizione in bilancio di sopravvenienze passive, sottolineando a tal fine la carenza di convenienza economica della suddetta rinuncia.

La motivazione poteva essere allora criticata sotto altri profili, ma certo non assumendo che il giudice d'appello avesse deciso evocando questioni di inerenza, mai oggetto di contestazione. Sotto tale profilo i suddetti motivi risultano eccentrici.

Anche il terzo motivo, con cui la società si duole della apparenza della motivazione, è palesemente infondato, poichè la pur breve motivazione era comunque sufficiente a far intendere la ragione per la quale il giudice d'appello avesse respinto le critiche indirizzate alla sentenza di primo grado. La decisione esula dunque dal radicale vizio processuale denunciato.

Con il quarto motivo denuncia il vizio di motivazione per l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, quanto alle ragioni addotte dalla commissione per rigettare l'appello della società avverso le statuizioni, a sè sfavorevoli, della sentenza di primo grado, sulla ripresa ad imponibile della

appostazione in bilancio di una perdita, distinta nel corso del contenzioso come "C.2" e relativa ai rapporti commerciali di debito/credito con la società Avenance Italia Spa Nella sentenza la commissione aveva riportato la questione descrivendola come "C) Indebita deduzione di perdite su crediti, mediante variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi. In particolare a) debitore "Avenance Italia Spa ", si è trattato di un accordo transattivo e non di una rinuncia volontaria al diritto di credito....".

Sul punto, la decisione di rigetto dell'appello della società è consistita nell'affermare che "per la deducibilità fiscale delle perdite è necessario che il contribuente provi di aver percorso tutte le strade possibili ed economicamente sostenibili al fine di riscuotere il credito, prova nel caso di specie mancante".

Il motivo è infondato.

Tenendo conto della data di pubblicazione della sentenza (28 gennaio 2014) ad esso trova applicazione l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134. Con la nuova formulazione del n. 5 lo specifico vizio denunciabile per cassazione deve essere relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia.

Nel caso di specie, a fronte del contrasto insorto sull'esistenza o meno dei presupposti giustificativi delle perdite appostate in bilancio, recuperate invece ad imponibile dall'ufficio, la società aveva insistito sull'esistenza di una transazione con la Avenance, consistita nel riconoscimento di reciproche concessioni. Rispetto a tale prospettazione, nella decisione si sostiene che per la deducibilità fiscale delle perdite occorre dimostrare di aver fatto il possibile per riscuotere il credito, prova nel caso assente.

Si tratta di un accertamento in fatto, rispetto al quale è irrilevante ritenere che il giudice regionale non abbia tenuto conto dell'accordo transattivo, espressamente menzionato dal giudice regionale alla pag. 1 della pronuncia, evidentemente anche questo considerato non decisivo ai fini della valutazione delle rispettive allegazioni difensive.

Le ragioni del rigetto del quarto motivo assorbono anche il quinto, con il quale si lamenta la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto al mancato esame delle argomentazioni fondate sulla avvenuta transazione, il sesto, con il quale si denuncia la violazione dell'art. 116 c.p.c., nonchè dell'art. 1361 c.c. e ss., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sempre in riferimento all'intervenuto negozio transattivo e alla sua interpretazione, nonchè l'ottavo, con cui si denuncia la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 101, comma 5, e art. 109, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla certezza dei fatti avvenuti a giustificazione della deducibilità della perdita del credito.

Si tratta infatti di motivi con cui, sotto l'apparente diversa angolazione delle critiche rivolte alla sentenza, la ricorrente tenta un riesame delle questioni afferenti alle valutazioni in fatto già operate dal giudice regionale, come tali inammissibili dinanzi al giudice di legittimità.

Non trova accoglimento neppure il settimo motivo, perchè la motivazione, condivisibile o meno, non è apparente, trattandosi di una valutazione in fatto, sintetica ma esaustiva ai fini della lettura della pronuncia.

Con il nono motivo la società si duole della nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia, e della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1986, art. 36, nonchè dell'art. 132 c.p.c., n. 4, per motivazione apparente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, quanto alla ripresa a tassazione della deduzione di perdite su crediti mediante l'utilizzo del fondo crediti deducibile, che invece nella prospettazione della Agenzia delle entrate aveva generato una sopravvenienza attiva D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 88.

Sulla appostazione in bilancio, contestata con l'accertamento, la commissione regionale aveva così rappresentato la ragione d'appello: "D) Disconoscimento dell'utilizzo del "fondo perdite su crediti". Le perdite transitate in detto fondo hanno avuto rilevanza esclusivamente patrimoniale e pertanto non hanno inciso sull'utile netto di bilancio, nè sul reddito imponibile di esercizio".

Nel motivare il rigetto la commissione regionale ha sostenuto che "dalla documentazione esibita dalla società non si evince in alcun modo l'esistenza degli elementi di certezza e precisione richiesti per la deducibilità delle componenti negative recuperate a tassazione, anche per ciò che attiene al profilo dell'imputazione temporale".

Il giudice regionale ha dunque fondato la sua statuizione di rigetto delle ragioni del contribuente sull'assunto secondo cui mancavano elementi per riconoscere la deducibilità della perdita, anche in riferimento alla imputazione temporale.

Anche in questo caso si tratta di una decisione in fatto.

A parte che, in tema di determinazione dei redditi di impresa, alle scelte di bilancio consegue automaticamente l'applicazione del relativo regime fiscale, così che, ove venga istituito un fondo rischi su crediti, le perdite sui crediti, realizzate successivamente agli accantonamenti previsti in bilancio, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 106, comma 2, sono deducibili, a norma dell'art. 101 dello stesso decreto, non integralmente, ma solo per la parte che eccede l'ammontare complessivo degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi (cfr. Cass., 3 aprile 2019, n. 9237)-, il giudice d'appello ha ritenuto che dalla documentazione in atti non fosse evincibile l'esistenza di elementi di certezza per la deducibilità delle componenti negative appostate.

Si tratta dunque di una valutazione di merito, il cui riesame non può essere sollecitato in sede di legittimità.

Il ricorso in definitiva va rigettato. Nulla va liquidato in ordine alle spese, atteso che l'ufficio non ha inteso resistere.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. 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 del ricorrente dell'ulteriore

importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del medesimo art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 maggio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza