

Il doppio CU ex art. 13 comma I-quater dPR 115/2002 non si applica al giudizio tributario

Comm. Trib. Reg. Lombardia, Milano, sentenza 23 febbraio 2015
(Pres. est. D. Chindemi)

Art. 13 comma I-quater, D.P.R. 115/2002 introdotto dalla Legge n. 228 del 2012 – Applicabilità al giudizio tributario – Esclusione

Il contributo unificato previsto dal comma I-quater all'art. 13 del D.P.R. n. 115/2002 non è applicabile al giudizio tributario di impugnazione davanti alle Commissioni tributarie regionali, in quanto il T.U.S.G. si applica per il giudizio ordinario civile e, in mancanza di una specifica disposizione non trova applicazione al processo tributario di merito, come desumibile dall'art. 261 TUSG che estende esplicitamente l'applicazione della citata normativa nel processo tributario dinanzi alla Corte di cassazione sancendo che "al ricorso per cassazione e al relativo processo si applica la disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile".

Art. 13 comma I-quater, D.P.R. 115/2002 introdotto dalla Legge n. 228 del 2012 – Applicabilità alla P.A. – Esclusione – Sospetti di incostituzionalità – Sussiste

Il contributo unificato previsto dal comma I-quater all'art. 13 del D.P.R. n. 115/2002 troverebbe applicazione, come previsto dalla sentenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione 8 maggio 2014 n. 9938 solamente nei confronti delle parti private e non nei confronti della P.A. (parte nei giudizi tributari). Trattandosi di norma sanzionatoria, non finalizzata al recupero delle spese di giustizia, apparirebbe in contrasto con il principio di parità di trattamento, sancito dall'art. 3 della Cost., prevederne l'applicazione solamente a favore della parte privata, punita per avere perso l'appello e non anche per la P.A. che potrebbe proporre impugnazioni manifestamente infondate, anche incidentali, nello stesso giudizio di impugnazione, senza andare incontro ad alcuna sanzione, neanche di natura contabile, nel caso di ravvisata colpa grave.

(Massime a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

Con sentenza depositata il 24.2.2014 la Commissione Tributaria provinciale di Milano accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla società ... s.r.l., .. s.p.a. e .. s.p.a. avverso gli avvisi di accertamento Ires, Irap con cui veniva accertato un maggior reddito d'impresa pari a €.

178.443,81 ai fini IRES, € 187.390,77 ai fini Irap, mentre ai fini Iva venivano ritenute indebitabili operazioni imponibili per €10.000

La Commissione Tributaria provinciale accoglieva il ricorso relativamente a: 1) costi non inerenti per € 15.000 relativi al riaddebito della quota assicurativa stipulata dalla capogruppo per conto delle società mandanti, rilevando come la polizza assicurasse tutte le società del gruppo in qualità di vettore contrattuale o effettivo, indipendentemente dall'utilizzo di mezzi propri; 2) spese pluriennali sui mobili di terzi non deducibili per 21.323,59 ritenendo doversi comprendere nella durata residua del contratto di locazione anche il periodo di rinnovo; 3) sopravvenienza attiva non contabilizzata per €49.439,66, avendo la società stornato il debito ENEL nell'anno 2011, assoggettando la sopravvenienza attiva in tale esercizio; 4) ricavi non contabilizzati per € 79.125,00, in relazione al mancato riaddebito della quota annua di ammortamento di spese ad utilità pluriennale riguardanti migliorie su beni di terzi, rilevando come il riaddebito per gli investimenti anticipati sia stato contabilizzato tra i ricavi.

L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della Commissione Tributaria provinciale deducendo falsa applicazione di legge ed errata valutazione dei fatti

Le società intimate si sono costituite con controdeduzioni, formulando anche appello incidentale in relazione al capo della sentenza che ha rigettato il ricorso originario relativamente ai costi non inerenti per € 10.000, trattandosi di costi propri della capogruppo per la redazione del bilancio consolidato, avendo oltre tutto la ricorrente aderito al consolidato fiscale;

Il ricorso è stato discusso alla udienza del 23.2.2015.

Motivi della decisione

L'Ufficio disconosce i costi deducibili dalla società capogruppo riaddebitati alle società controllate, ritenuti non inerenti, in quanto effettuato al solo scopo di controllare gli investimenti delle società controllante.

1. Relativamente ai costi per € 15.000 relativi al riaddebito della quota assicurativa stipulata dalla capogruppo per conto delle società mandanti, va rilevato che la polizza, come rilevato dalla CTP, assicurava tutte le società del gruppo in qualità di vettore contrattuale o effettivo, indipendentemente dall'utilizzo di mezzi propri.

Nessuna censura specifica risulta formulata avverso tale capo della sentenza con conseguente inammissibilità del motivo per mancanza di specificità.

Solo per completezza si evidenzia che gli artt. 7 e 17 della polizza fanno riferimento alla responsabilità e ai rischi per tutte le rapine in relazione ai trasporti effettuati con vettori terzi.

Trattasi, quindi di costi inerenti in quanto la polizza è finalizzata alla copertura del rischio e delle responsabilità delle società con riferimento all'attività di trasporto sia della capogruppo che delle partecipate.

2. Con riferimento alle spese di manutenzione straordinaria sostenute su immobili di terzi (.. s.r.l.), il rilievo dell'Ufficio è infondato in quanto non va compreso nella durata residua del contratto di locazione anche il periodo di rinnovo, solamente ipotetico ed eventuale, non dipendente solamente dal conduttore, condizione prevista dal principio contabile numero 24 per l'ammortamento dei costi sostenuti per migliorie e spese incrementative di beni presi in locazione, esteso anche all'eventuale periodo di rinnovo, essendo prevista in contratto la facoltà di disdetta da ciascuna delle due parti sei mesi prima della scadenza del biennio.

Risulta, pertanto provata la correlazione dei costi sostenuti ai ricavi conseguiti dalle società controllate con una effettiva utilità in capo a tali ultime società, nonché la correlazione fornita tra i singoli servizi e quelli necessari alla gestione delle singole società del gruppo con un collegamento tra i servizi e la specifica attività economica delle società.

3. Con riferimento alla mancata contabilizzazione di una sopravvenienza attiva per € 49.439,66 a fronte di una insussistenza di spese dedotte nel bilancio di un precedente esercizio, va rilevato che, ancorché la società non abbia stornato, nel bilancio relativo all'esercizio 2007, il debito nei confronti di Enel, per mancanza di fattura, rilevando come non fosse ancora prescritto il relativo debito, tuttavia ha effettuato tale operazione nel 2011, essendo decorso il termine quinquennale di prescrizione ai sensi dell'articolo 2248 c.c., con contropartita di una sopravvenienza attiva di pari importo assoggettata a tassazione nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2011, come riconosciuto anche dall'ufficio, senza alcun danno erariale.

4. Sul rilievo inerente alla mancata contabilizzazione di ricavi per € 79.125,00 per il mancato addebito della corrispondente quota annua di ammortamento di spese di utilità pluriennale riguardanti migliorie su beni di terzi (società .. s.p.a.), risulta dalla documentazione in atti (doc. n. 16 del ricorso introduttivo) la reale composizione del forfait mensile di € 47.500,00 e la corretta applicazione del principio di competenza in base al quale i costi devono essere correlati ai ricavi d'esercizio, risultando assoggettato a tassazione importo di 186.000,00 e a fronte della contabilizzazione e deduzione della quota di ammortamento di € 79.125,00.

Va, conseguentemente, respinto l'appello dell'Ufficio.

5. Anche l'appello incidentale è infondato.

Relativamente ai costi ritenuti dalla CTP non inerenti per € 10.000, trattandosi di costi propri della capogruppo per la redazione del bilancio consolidato, non avendo oltre tutto l'appellante aderito al consolidato fiscale.

Oltre a ritenere corrette le valutazioni dei primi giudici, va osservato che l'accordo di addebito dei costi relativi alla redazione del bilancio consolidato tra la società e la ... non ha data certa, trattandosi, inoltre, di attività svolte dalla capogruppo al fine della tutela del proprio investimento dovendosi anche escludere la c.d. "inerenza di gruppo" e non essendovi prova che l'appellante abbia aderito al consolidato fiscale, circostanza già esclusa dalla CTP.

Vanno, conseguentemente, rigettati sia l'appello principale che incidentale.

La reciproca soccombenza costituisce giusto motivo per la compensazione delle spese del giudizio di appello.

A seguito del rigetto della impugnazione principale proposta dal ricorrente e incidentale dell'Agenzia, va chiarito se possa trovare applicazione al giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale il comma 1 quater dell'art. 13 D.P.R. n. 115/2002 che prevede, al comma 1 bis, che *"il contributo di cui al comma 1 è aumentato della metà per i giudizi di impugnazione ed è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di cassazione"*, mentre il cit. comma 1 quater recita che *"quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso"*.

Va, preliminarmente rilevato che la questione riguarda esclusivamente il giudizio di appello davanti alle Commissioni tributarie Regionali e non trova applicazione per il giudizio di primo grado, riferendosi la normativa citata ai *"giudizi di impugnazione"* e concerne gli appelli notificati dopo il 12.2.2013, data di entrata in vigore della citata normativa.

La Nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze, direzione della Giustizia Tributaria, prot. n. 19148 del 30/12/2014 sembrerebbe ritenere implicitamente ammissibile l'applicazione del comma 1 quater dell'art. 13 D.P.R. n. 115/2002 anche al giudizio d'appello tributario facendo la norma riferimento ai *"giudizi di impugnazione"*.

Va, al riguardo, rilevata la non applicabilità al giudizio tributario di impugnazione davanti alle Commissioni tributarie regionali della citata disposizione in quanto il T.U.S.G. si applica per il giudizio ordinario civile e, in mancanza di una specifica disposizione non trova applicazione al processo tributario di merito, come desumibile dall'art. 261 TUSG che estende esplicitamente l'applicazione della citata normativa nel processo tributario dinanzi alla Corte di cassazione sancendo che *"al ricorso per cassazione e al relativo processo si applica la disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile"*.

La precisazione della applicabilità della sanzione “*al ricorso per cassazione e al relativo processo*” sarebbe ultronea ove il TUSG dovesse trovare applicazione generalizzata anche al giudizio tributario di merito ed essendo, invece, espressamente prevista l'estensione della applicazione al solo giudizio di legittimità se ne deve dedurre la non applicabilità al giudizio davanti alle Commissioni Tributarie.

Peraltro tale interpretazione evita di sollevare la questione di costituzionalità della citata normativa, con riferimento alla violazione dell'art. 3 della Cost., in quanto, il raddoppio del contributo unificato, troverebbe applicazione, come previsto dalla sentenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione 8 maggio 2014 n. 9938 solamente nei confronti delle parti private e non nei confronti della P.A. (parte nei giudizi tributari) e, nel caso di specie, dovrebbe essere aumentato della metà solamente nei confronti della parte privata, rimasta soccombente sull'appello incidentale, e non anche nei confronti dell'Agenzia rimasta soccombente sull'appello principale.

Trattandosi di norma sanzionatoria, non finalizzata al recupero delle spese di giustizia, apparirebbe in contrasto con il principio di parità di trattamento, sancito dall'art. 3 della Cost., prevederne l'applicazione solamente a favore della parte privata, punita per avere perso l'appello e non anche per la P.A. che potrebbe proporre impugnazioni manifestamente infondate, anche incidentali, nello stesso giudizio di impugnazione, senza andare incontro ad alcuna sanzione, neanche di natura contabile, nel caso di ravvisata colpa grave.

PQM

Rigetta l'appello principale e incidentale.

Dichiara compensate le spese del giudizio di appello

Così deciso in Milano il 23.2.2015

Il Presidente est.