



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per le MARCHE Sezione 05, riunita in udienza il 24/01/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

GIANNI SANDRO, Presidente e Relatore
CICLOSI MARIO, Giudice
POMPONIO ALESSANDRA, Giudice

in data 24/01/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1298/2017 depositato il 05/09/2017

proposto da

Difeso da

Avv. Francesco Maria Crociani - CRCFNC67S13G433R
Dott. Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

ed elettivamente domiciliato presso studiolegalecrociani@pec.it

contro

Ag. Entrate Dir. Provin. Uff. Controlli-Legale Ancona - Via Palestro N. 15 60131 Ancona AN

elettivamente domiciliato presso dp.ancona@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 434/2017 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ANCONA sez. 2 e pubblicata il 15/11/2016

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQY03X101011/2015 IRES-ALTRO 2011

a seguito di discussione in pubblica udienza**Richieste delle parti:**

Appellante:

in via principale, alla totale riforma della sentenza, qui oggetto della relativa impugnazione, essendo ammissibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento per l'anno di imposta 2011 per tutte le motivazioni, di cui al ricorso, così proposto in grado di appello;

in via principale degradata, la pronuncia di illegittimità, nullità e/o inefficacia dell'avviso di accertamento, originariamente impugnato, per tutte le violazioni di legge, ivi prospettate.

Il tutto con vittoria di onorari, spese e competenze, relativamente ai due gradi di giudizio.

Appellato:

-in via principale, il rigetto dell'atto di appello, perché infondato, sia in fatto, sia in diritto, per le argomentazioni appena sopra riportate e qui tutte richiamate.

Il tutto con condanna di parte appellante alle relative spese del giudizio, come da nota, pure depositata, unitamente alle richiamate controdeduzioni.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La _____, con sede in Osimo (AN) in persona del legale rappresentante pro tempore, come rappresentata e difesa, congiuntamente e disgiuntamente, dal Dott. Fabrizio Dominici, iscritto al n.455/A dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della Circostrizione del Tribunale di Rimini, e dall'Avv. Francesco Maria Crociani dell'Ordine Avvocati di Pesaro, elettivamente domiciliata in Rimini, Via Marecchiese n.314/D, presso lo Studio Legale e Tributario Dominici & Associati, giusta procura speciale alla lite, già agli atti del giudizio di primo grado, proponeva appello, datato 29 luglio 2017, risultato notificato il dì 11.08.2017, a mezzo pec, alla Agenzia delle Entrate di Ancona, avverso la sentenza n.434/2017, così emessa dalla C.T.P. di Ancona, di cui veniva richiesta la integrale riforma della medesima.

Infatti, la nominata società provvedeva ad impugnare la citata sentenza (Cfr. C.T.P. di Ancona, sentenza

del 15.11.2016/16.02.2017, n.434) attraverso cui era stato rigettato il ricorso, in primo grado, in quanto inammissibile, con condanna della ricorrente al pagamento alle spese di quel giudizio, liquidate in €400,00, oltre accessori di legge, se dovuti, così richiedendo la riforma integrale di detta sentenza, con svolgimento di una serie di puntuali motivazioni, qui succintamente riportate.

Infatti, la difesa della società, qui appellante, lamentava, in primis, che la menzionata sentenza aveva rigettato il relativo ricorso in primo grado, con condanna alle spese di quel giudizio, sul presupposto che le delibere assembleari, attraverso cui erano stati disposti il conferimento e l'incremento dell'indennità dell'incarico dell'amministratore, erano successive all'assunzione della carica, così dichiarando infondata, nel merito, la domanda di annullamento dell'impugnato avviso di accertamento.

Inoltre, doveva qui pure darsi atto che la menzionata parte appellante, tramite il nominato collegio di difesa, svolgeva ampie argomentazioni, sia in fatto, sia in diritto.

In fatto, la società, qui appellante, lamentava che la C.T.P. di Ancona aveva rigettato, inopinatamente, il proposto ricorso in primo grado, ma basandolo su errati presupposti.

In particolare, provvedeva ad una puntuale ricostruzione della stessa vicenda, così accaduta, qui riproponendo, peraltro, le medesime argomentazioni, già svolte nello stesso giudizio in prime cure, esponendo i termini della insorta questione.

In ogni caso, comunque, era stato qui ricordato che, in data 04.04.2014, veniva redatto dal Nucleo di Polizia Tributaria di Ancona, per il periodo di imposta 2011-2012, un processo verbale di costatazione – da ora anche P.V.C.- da cui emergevano rilievi, ai fini delle imposte IRAP ed IVA, così presi in considerazione dallo stesso Ufficio finanziario che provvedeva, così, alla emissione del relativo avviso di accertamento, già oggetto di ricorso in primo grado.

Inoltre, con particolare riferimento al periodo di imposta 2011, veniva pure rammentato, che era stato contestato l'accantonamento nel conto compensi amministratori, in ordine alla indennità di cessazione del rapporto, così prevista per il presidente del C.d.A., per l'importo di €8.520,33, oltre alla irrogazione di una sanzione per "tenuta della contabilità non conforme alle prescrizioni di legge".

In ogni caso veniva affermato che, detto accantonamento era stato previsto mediante apposita previsione contenuta nello statuto di detta società (atto avente data certa) in quanto, come noto, veniva redatto con l'assistenza di un pubblico ufficiale (Notaio); detta previsione, peraltro, veniva pure richiamata nell'ambito della delibera del 19.01.2011 con cui l'assemblea aveva stabilito a favore del Presidente del C.d.A. un compenso pari ad €60.000,00, lordi annuali, oltre ad una indennità di cessazione del rapporto "nella misura di un 1/12 del compenso lordo annuale".

Infatti, con memorie difensive, così depositate in atti ai sensi della art.12, L. n.212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente) si era già fatto presente che: "... il richiamo fatto dall'art.105, comma 4 (TUIR) e di cui agli accantonamenti, per quanto riguarda l'art.17, comam1, lettera C, si riferisce solo alla tipologia di reddito indicata dalla disposizione e non già ai presupposti, ivi contenuti, per l'applicazione della tassazione separata ...".

Vero era, però, che la nominata A.E, non condivideva quanto pure assunto dalla difesa di parte contribuente e provvedeva, già in data 29 maggio 2015, alla notifica del menzionato avviso di accertamento.

A questo punto veniva qui pure ricordato che la nominata società, qui ora appellante, già in data 25.07.2015 aveva presentato istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art.6, D.lgs. n.218/1997, a seguito del quale veniva invitata al contraddittorio nelle varie date, qui tutte date per richiamate.

Vero era, peraltro, che alla mancata definizione della controversia, mediante lo strumento dell'accertamento con adesione, seguiva l'impugnazione dell'avviso di accertamento, così emesso, con deposito del ricorso in primo grado.

In ogni caso veniva pure lamentato che gli stessi Giudici di prime cure, peraltro, senza effettuare alcuna valutazione, in ordine al merito del proposto ricorso, accoglievano l'eccezione preliminare di inammissibilità, così proposta dalla stessa A.E., per l'anno 2011, ritenendo di non dovere computare il termine di scadenza di 90 giorni, cioè il lasso di tempo, così concesso dalla menzionata legge per l'accertamento con adesione, per la corretta proposizione del ricorso in primo grado.

In diritto, la difesa della medesima società, qui appellante, comunque, stigmatizzava quanto assunto dalla medesima A.E., già nel giudizio di primo grado e, in particolare, provvedeva ad una puntuale ricostruzione della stessa vicenda, così accaduta, con svolgimento di alcune ampie motivazioni al fine evidente di giungere ad una riforma integrale della predetta sentenza, qui oggetto della relativa impugnazione in appello.

Con il primo motivo del ricorso, comunque, veniva contestata, in via preliminare, la presunta inammissibilità del ricorso per tardiva impugnazione dell'avviso di accertamento.

Ciò, in quanto i Giudici di prime cure, comunque, secondo la difesa di parte appellante, non avevano esaminato, evidentemente, la stessa documentazione, così prodotta dalla stessa parte contribuente, e, in particolare, la copia dei verbali del contraddittorio, che certificavano, comunque, l'intenzione della parte contribuente a volere definire l'insorta controversia, mediante il richiamato strumento deflattivo, in via amministrativa, così presentando nei termini, cioè il 24.07.2015 la relativa domanda per l'accertamento con adesione.

Vero era, peraltro, che, nel caso di specie, non vi era stato alcun comportamento "abusivo" da parte ricorrente, come posto in evidenza, già in primo grado, in relazione alla utilizzazione dello strumento deflattivo e, comunque, nessuna norma prevedeva una valutazione del merito dell'istanza di accertamento con adesione, che potesse avvalorare quanto assunto dalla medesima A.E. in ordine all'accogliendo della eccezione preliminare, come presa in considerazione dai Giudici di prime cure.

Ciò, in quanto la società ricorrente, già nel precedente giudizio aveva posto qui in evidenza che, nella fase pregiudiziale, si era premurata di predisporre e depositare una memoria, ex art.12, comma 7, L. n.212/2000, contenente il proprio convincimento, così supportato, altresì, da dottrina e giurisprudenza, al fine evidente di definire, transattivamente, la insorta questione, con ricorso al predetto strumento deflattivo.

Inoltre, veniva pure ricordato che la stessa Corte Costituzionale, nell'esaminare la questione di legittimità, sollevata dalla C.T.P di Milano, aveva dichiarato la manifesta infondatezza della questione (Cfr. Corte Cost. Ordinanza n.140/2011) ritenendo ragionevole, comunque, la previsione legislativa di un periodo fisso di sospensione dei termini per l'impugnazione, idoneo a consentire un proficuo esercizio del contraddittorio, con lo strumento deflattivo, sopra indicato.

Ciò, nel senso che, comunque, sarebbe spettato al solo soggetto passivo fare cessare la sospensione dei termini per impugnare l'avviso di accertamento proponendo il relativo ricorso, ovvero mediante formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di accertamento con adesione.

In ogni caso veniva pure qui ricordato che dette conclusioni, cui era prevenuta la stessa Corte Costituzionale, avevano trovato conforto, altresì, nella pronuncia della Corte di Cassazione (Cfr. Cass. Civ. sentenza 09 marzo 2012, n.3762) a cui veniva qui fatto espresso riferimento.

Con il secondo motivo del ricorso, peraltro, veniva assunta, in via preliminare la nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione delle norme sulla sottoscrizione degli atti amministrativi di cui all'art. 42, comma 1, D.p.R. n.600/1973.

Ciò, in quanto era stato fatto pure rilevare il difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento, come impugnato in primo grado, perché sottoscritto "presuntivamente" da soggetto delegato e non dal Direttore dello stesso Ufficio finanziario.

In particolare, peraltro, veniva qui posto in evidenza che il richiamato atto impositivo era sprovvisto della prescritta motivazione, con riferimento alle circostanze straordinarie, che ne avevano giustificato il conferimento e, in tale senso, veniva posto in evidenza quanto pure affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cfr. Cass. Civ. 09 novembre 2015 n.22803).

Con il terzo motivo del ricorso, veniva assunta, nel merito la illegittimità della ripresa fiscale, come operata.

Ciò, in quanto l'Ufficio finanziario aveva ripreso a tassazione il trattamento di fine mandato, così spettante al Presidente del Consiglio di Amministrazione di detta società, il cui regime fiscale era disciplinato dall'art.105, comma 4, TUIR, a differenza di quanto previsto per i compensi degli amministratori, così deducibili, ai sensi dell'art.95, TUIR, secondo il criterio di cassa; cioè la indennità di fine mandato andava dedotta secondo il principio di competenza e nei limiti della quota maturata.

Infatti, veniva pure ricordato che nel disciplinare la deducibilità del trattamento di fine mandato – da ora anche semplicemente TFM- l'art.105 del TUIR, comunque, richiamava l'art.17, comma 1, lett. C) dello stesso TUIR, che concedeva il beneficio della tassazione separata del TFM in capo all'amministratore percettore, ma a condizione che il diritto all'indennità potesse risultare da atto di data certa, anteriore all'inizio del rapporto, come ad esempio da estratto notarile della delibera assembleare, da cui risultava il diritto all'indennità.

Inoltre, veniva pure qui ricordato che la più recente giurisprudenza tributaria di merito, sulla relativa

questione, si era espressa, peraltro, nel senso che gli accantonamenti del trattamento di fine mandato degli amministratori, comunque, erano deducibili secondo il principio di competenza, e non quello di cassa (Cfr. C.T.R Perugia sentenza n.207/03/2016 depositata il dì 27 aprile 2016).

Infatti, nella richiamata sentenza era stato pure precisato che qualora non vi fosse una specifica delibera antecedente alla nomina degli amministratori, il trattamento di fine mandato (e/o TFM) doveva essere disciplinato con il principio di competenza nella ipotesi in cui dallo statuto sociale fosse desumibile una connessione stretta tra detto trattamento ed i compensi degli amministratori.

Vero era, altresì, sempre secondo la difesa di parte appellante, che nel caso di specie era stata già stata prevista la possibilità di erogazione agli amministratori di una indennità di cessazione dalla propria carica ed a riprova, di quanto pure qui pure affermato, comunque, venivano prodotti i relativi documenti, qui dati tutti per richiamati.

Inoltre, la stessa Corte di Cassazione avvalorava quanto appena sopra affermato (Cfr. Cass. Civ. sentenza n.16787/2016, ibidem, n.16788/2016) e, quindi risultavano inconferenti, in buona sostanza le contestazioni, così mosse dalla stessa Agenzia delle Entrate, già nel precedente giudizio di primo grado.

La difesa della nominata società, qui appellante, comunque, chiedeva, espressamente, che la stessa C.T. R. delle Marche, in considerazione delle diverse e puntuali argomentazioni, potesse accogliere le relative conclusioni, qui tutte date per richiamate, in modo da procedere:

in via principale, alla totale riforma della sentenza, qui oggetto della relativa impugnazione, essendo ammissibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento per l'anno di imposta 2011 per tutte le motivazioni, di cui al ricorso, così proposto in grado di appello;

in via principale degradata, la pronuncia di illegittimità, nullità e/o inefficacia dell'avviso di accertamento, originariamente impugnato, per tutte le violazioni di legge, ivi prospettate.

Il tutto con vittoria di onorari, spese e competenze, relativamente ai due gradi di giudizio.

Infine, nel corpo dello stesso ricorso in appello, figurava essere stata proposta anche la relativa istanza, ex art.33, 1° comma, D.lgs. n.546/1992, per la discussione della causa in pubblica udienza.

La parte appellata, Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Ancona, in persona del Direttore pro tempore – da ora anche semplicemente A.E. – si costituiva nel relativo giudizio di appello, e provvedeva a depositare, in data 25.10.2017, la relativa memoria, contenente le apposite controdeduzioni, con contestazione in toto dello stesso atto di appello, come proposto dalla medesima società, con svolgimento di ampie e diffuse argomentazioni, qui tutte date per richiamate, ivi rassegnando le conclusioni, qui di seguito pure succintamente riportate.

La difesa della nominata parte appellata, peraltro, attese le ampie motivazioni, così contenute nelle richiamate controdeduzioni, qui esplicitava le relative argomentazioni, sia in fatto, sia in diritto.

In fatto, veniva ricordata la situazione, che aveva portato la società, qui appellata, a costituirsi già nel

giudizio di primo grado, così venendo richiamate, puntualmente, le diverse argomentazioni già espresse in precedenza.

Inoltre, veniva pure fatto presente che l'impugnata sentenza, come citata in epigrafe, invece, era stata correttamente motivata dai Giudici di prime cure, che avevano riconosciuto la piena legittimità dell'operato della stessa A.E., come qui pure rammentato.

In diritto, comunque, la difesa della medesima A.E., assumeva che la richiamata sentenza, in buona sostanza, comunque, andava confermata, in quanto ben motivata.

Con particolare riferimento al punto sub 1, veniva qui messo in evidenza che la Commissione Tributaria nel precedente giudizio, facendo proprie le considerazioni, così espresse dalla medesima A.E., aveva preso atto della tardiva impugnazione dell'avviso di accertamento, così impugnato, dichiarando inammissibile il ricorso, perché solo in data 24.07.2016, cioè in prossimità del decorso dei 60 gg. per l'impugnazione, la predetta società formulava istanza di adesione, ai sensi dell'art.6, D.lgs. n.218/1997, pur non venendo prodotta, in occasione dei due primi contraddittori, alcuna ulteriore documentazione; ciò, in quanto la difesa di detta società si era limitata a richiamare le motivazioni, già contenute nella memoria al p.v.c., così presentata, ai sensi dell'art.12, comma 7, L. n.212/2000.

Inoltre veniva posto qui in evidenza che il richiamo di parte appellante alle sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, di cui in narrativa, era del tutto fuorviante.

Ciò, in quanto detto richiamo si focalizzava sulla questione della durata della sospensione, in caso di chiusura del procedimento di adesione, prima del decorso dei 90 giorni.

Vero era, invece, che la questione sollevata dall'Ufficio finanziario, ed accolta dai Giudici di prime cure, riguardava la operatività della sospensione in caso di procedimento, chiaramente attivato, non per le finalità della procedura (cioè, il tentativo di definire la pretesa in accordo tra le parti, attivando il contraddittorio) ma per ottenere, esclusivamente, la dilazione dei termini per la relativa impugnazione dello stesso avviso di accertamento.

Era per tale ragione, quindi, che la difesa di parte appellata, così insisteva, richiedendo l'inammissibilità del ricorso, per tardiva impugnazione, come statuito dalla sentenza, così emessa dalla C.T.P di Ancona, che, quindi, doveva essere qui confermata.

Con riferimento al punto sub 2, veniva pure affermato che secondo una consolidata posizione, così espressa dalla giurisprudenza di legittimità, in caso di sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte di un funzionario, diverso da quello istituzionalmente competente, la stessa esistenza e validità della delega poteva essere verificata, in sede giurisdizionale, al fine di consentire un controllo sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa (Cfr. Cass. Civ., sentenza n.14626/2000; ibidem, sentenza n.17400/2013).

Pertanto, l'eccezione di parte appellante, anche in tale caso, era infondata ed andava respinta, con ogni conseguente statuizione.

Con riferimento al punto sub 3, veniva affermato che l'art.105, comma 4, TUIR, consentiva, in ordine alla determinazione del reddito di impresa, la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto, di cui all'art.17, comma 1, lett. c) dello stesso TUIR.

In tale caso si trattava delle indennità per cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art.50, comma 1, lett. c-bis, TUIR, e cioè di indennità dovute "...in relazione agli uffici di amministratore".

Era evidente, quindi, secondo la difesa di parte appellata, che gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di trattamento fine mandato per effetto del rinvio, di cui all'art.105, comma 4, così citato, rientravano nel novero tassativo degli accantonamenti per i quali era riconosciuta rilevanza fiscale, essendo equiparati, sostanzialmente a quelli di quiescenza e previdenza.

Inoltre, veniva ricordato che l'art.,17, coma 1, lett. c) del TUIR prevedeva, ai fini della tassazione separata, detta ipotesi solo "... se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto".

Era evidente quindi, che il richiamo a tale ultima disposizione normativa doveva intendersi, rigorosamente, quale specifico riferimento ai rapporti risultanti di data certa, con la conseguenza che, per i rapporti, che non potevano soddisfare detta condizione, veniva meno la deducibilità del relativo accantonamento per TFM, e, in tale caso, la deduzione del costo poteva avvenire solo nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima.

Pertanto, la tesi di parte ricorrente, secondo cui l'imputazione dell'accantonamento non poteva che essere effettuato nel rispetto del principio della competenza economica, non era fondato, e, comunque, andava integrato, invece, con l'ulteriore requisito della certezza e della determinabilità del costo.

Tale interpretazione, peraltro, si era affermata, altresì, nella stessa giurisprudenza di legittimità (Cfr. Cass. Civ. sentenza 05 settembre 2014, n.18752) a cui veniva fatto qui espresso riferimento.

In buona sostanza, nel caso qui in esame, la società non aveva sottoscritto con l'amministratore alcun atto avente data certa, anteriore all'inizio del rapporto (requisito richiesto dalla norma) e, in ogni caso la delibera, datata 19.01.2011, così allegata dalla parte appellante nel ricorso introduttivo con la quale detta società provvedeva a stabilire l'ammontare dell'accantonamento a titolo di TFM, la stessa, comunque, non presentava il requisito giuridico di atto con data certa.

La difesa di parte appellata, quindi, anche in tale caso, insisteva per la legittimità e fondatezza della pretesa, così accertata.

Infine, con riferimento alle sanzioni, così irrogate, per errata contabilizzazione dei costi, non poteva ritenersi meramente formale, in quanto il comportamento, così tenuto dalla società, qui ora appellante, pur non avendo determinato una dichiarazione di minore reddito, comunque, aveva alterato, di fatto, la reale rappresentazione economica e reddituale della società stessa, così incidendo nell'esercizio della stessa azione di controllo.

Pertanto, le sanzioni irrogate, comunque, andavano qui confermate.

La stessa Amministrazione finanziaria, qui parte appellata, quindi, provvedeva a rassegnare le relative conclusioni, pure qui succintamente riportate e, comunque, tutte tese, in buona sostanza, ad operare:

-in via principale, il rigetto dell'atto di appello, perché infondato, sia in fatto, sia in diritto, per le argomentazioni appena sopra riportate e qui tutte richiamate.

Il tutto con condanna di parte appellante alle relative spese del giudizio, come da nota, pure depositata, unitamente alle richiamate controdeduzioni.

Il Presidente della C.T.R delle Marche, in tempo ancora successivo, con apposita ordinanza del dì 05.01.2022, come riscontrata in atti, qui pure data per richiamata, disponeva che la relativa causa, fosse fissata e chiamata per l'udienza del dì 24.01.2022.

Inoltre, nella medesima ordinanza veniva ribadito che, in ipotesi in cui ciascuna delle parti avesse richiesto la pubblica udienza, doveva provvedersi alla notifica alle altre parti costituite in ordine a tale intenzione con deposito in segreteria di apposita istanza scritta per la discussione orale e/o scritta almeno quindici giorni prima della data dell'udienza.

In ogni caso, comunque, in ipotesi in cui la discussione da remoto non fosse possibile, o non ritenuta opportuna, si sarebbe proceduto a trattazione scritta con termine non inferiore a 10gg per le memorie conclusionali, e 5gg. per le memorie di replica.

Laddove non fosse possibile il rispetto di tale ultimo termine, la controversia sarebbe stata rinviata a nuovo ruolo.

Vero era, altresì, che, in realtà, in data 07.01.2022, era pervenuta la relativa istanza, come inserita nel relativo fascicolo telematico, ai sensi dell'art.27, Il comma, d.l. n.137/2020, e successive modificazioni, con cui era stata richiesta la discussione della causa da remoto.

Successivamente, la difesa della società appellante con memoria illustrativa, depositata il dì 12.01.2022, ed inserita nel fascicolo telematico, provvedeva ad illustrare ancora più dettagliatamente l'insorta questione, qui richiamando le motivazioni, già espresse con il ricorso, ribadendo le conclusioni pure in precedenza rassegnate.

Tutto ciò allo stato degli atti.

Interveniva così l'udienza del dì 24.01.2022, come fissata per la trattazione della causa nel merito, nella quale, atteso quanto appena sopra specificato in narrativa, erano comparsi il Dott. Fabrizio Dominici, quale difensore della nominata società appellante ed il Dott. Giulio Costantino, in qualità di funzionario della A.E., quale rappresentante e difensore della nominata società appellata, entrambi con collegamento da remoto, alla presenza del Collegio pure in tale modo collegato, come posto in evidenza nello stesso verbale in atti.

A questo punto il Presidente della Commissione Regionale delle Marche di Ancona, rilevata la regolarità delle comunicazioni, essendo anche relatore della presente causa, svolgeva la relazione, così esponendo i fatti e le questioni della controversia ai componenti costituenti il Collegio.

Successivamente, lo stesso Presidente dava la parola al Dott. Fabrizio Dominici, difensore della società appellante, che si riportava, ampiamente, a tutto quanto espresso e dedotto, come posto in evidenza nei richiamati atti difensivi, qui confermando, comunque, le rassegnate conclusioni, come in atti.

In tempo appena successivo veniva data la parola al Dott. Giulio Costantino, quale rappresentante della A.E., parte appellata, che, a sua volta, provvedeva ad esporre le relative argomentazioni, così confermando, altresì, le conclusioni già rassegnate e qui tutte richiamate.

La stessa C.T.R delle Marche, sempre nella medesima composizione, ultimata la fase della discussione, si ritirava in camera di consiglio, con modalità da remoto, al fine di deliberare la relativa decisione, come qui posto in evidenza, peraltro, nel richiamato verbale in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

M O T I V I

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche di Ancona, decidendo in via definitiva, qui afferma che la domanda svolta con il ricorso da parte appellante, tesa ad ottenere la riforma della sentenza, oggetto della relativa impugnazione in appello è fondata e viene qui accolta.

Pertanto il proposto ricorso in appello deve essere qui oggetto di accoglimento, in relazione alla sentenza impugnata, che, quindi, deve essere integralmente riformata, mentre non può essere accolto quanto esposto nelle controdeduzioni dalla difesa di parte appellata, nonostante l'evidente impegno profuso.

In ogni caso, per quanto riguarda le spese del giudizio, rivestendo la insorta questione una particolare rilevanza, in forza della novità normativa, ed anche in considerazione che, nel tempo, si sono susseguite diverse e variegate decisioni, si deve qui affermare che, per la dedotta fattispecie, le stesse ben possono essere qui compensate tra le parti in causa.

La C.T.R delle Marche adita, qui afferma, che la C.T.P. di Ancona ha dichiarato in modo del tutto non corretto e, comunque, con motivazione non esaustiva, la stessa inammissibilità del ricorso di primo grado, in relazione al gravame, osì svolto dalla predetta società , come può evincersi dall'esame degli atti di causa.

Il Collegio osserva, in primo luogo, ha osservato che la società, qui appellante, ha contestato

l'accantonamento nel conto compensi amministratori, in ordine alla indennità di cessazione del rapporto, così prevista per il presidente del C.d.A., _____, per l'importo di €8.520,33, oltre alla irrogazione di una sanzione per "tenuta della contabilità non conforme alle prescrizioni di legge".

La C.T.R., qui pone in evidenza che detto accantonamento è stato previsto mediante apposita previsione contenuta nello statuto di detta società con atto avente data certa; ciò, in quanto, come noto, è stato redatto con l'assistenza di un pubblico ufficiale, nella specie un Notaio e, comunque, detta previsione, peraltro, risulta essere stata richiamata nell'ambito della delibera del 19.01.2011 con cui l'assemblea ha stabilito, a favore del Presidente del C.d.A. un compenso pari ad €60.000,00, lordi annuali, oltre ad una indennità di cessazione del rapporto "nella misura di un 1/12 del compenso lordo annuale".

Infatti, si deve pure qui ricordare che con memorie difensive, così depositate in atti ai sensi della art.12, L. n.212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente) si è già fatto presente che: "... il richiamo fatto dall'art.105, comma 4 (TUIR) e di cui agli accantonamenti, per quanto riguarda l'art.17, comam1, lettera C, si riferisce solo alla tipologia di reddito indicata dalla disposizione e non già ai presupposti, ivi contenuti, per l'applicazione della tassazione separata ...".

Vero è, però, che la nominata A.E, non condividendo quanto pure assunto dalla difesa di parte contribuente ha provveduto, già in data 29 maggio 2015, alla notifica del menzionato avviso di accertamento.

In ogni caso, comunque, deve essere qui pure ricordato che la nominata società, ora appellante, già in data 25.07.2015 ha presentato istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art.6, D.lgs. n.218/1997, ed è stata così invitata al contraddittorio nelle varie date, qui tutte date per richiamate, coem pur emerge dalla documentazione in atti.

Vero è, comunque, che alla mancata definizione della controversia, mediante lo strumento dell'accertamento con adesione, è seguita l'impugnazione dell'avviso di accertamento, così emesso, con deposito del ricorso, già in primo grado.

La C.T.R., peraltro, qui osserva che gli stessi Giudici di prime cure, senza effettuare una valutazione più approfondita, in ordine al merito del proposto ricorso, hanno accolto, sic et simpliciter, l'eccezione preliminare di inammissibilità, così proposta dalla stessa A.E., ritenendo di non dovere computare il termine di scadenza di 90 giorni, cioè il lasso di tempo, così concesso dalla menzionata legge per l'accertamento con adesione, per la corretta proposizione del ricorso in primo grado.

Con riguardo al primo motivo del ricorso, comunque, si deve qui pure ricordare che è stata contestata, in via preliminare, la presunta inammissibilità del ricorso per tardiva impugnazione dell'avviso di accertamento, ma occorre precisare quanto segue..

Infatti, è del tutto evidente che gli stessi Giudici di prime cure, comunque, come pure appena avanti accennato, non hanno ben esaminato, evidentemente, la stessa documentazione, come prodotta dalla stessa società contribuente, e, in particolare, la copia dei verbali del contraddittorio, che certificavano, comunque, l'intenzione della stessa a volere definire l'insorta controversia, mediante il richiamato strumento deflattivo, in via amministrativa. così presentando nei termini, cioè il 24.07.2015 la relativa

domanda per l'accertamento con adesione.

Il Collegio qui afferma che, nel caso di specie, non vi è stato alcun comportamento "abusivo" da parte della nominata società e, comunque, nessuna norma prevede una valutazione del merito dell'istanza di accertamento con adesione, che possa avvalorare quanto assunto dalla medesima A.E. in ordine all'accoglimento della menzionata eccezione preliminare, come presa in considerazione, invece, dai Giudici di prime cure.

Ciò, in quanto la società ricorrente, già nel precedente giudizio ha posto qui in evidenza che, già nella fase pregiudiziale, si è premurata di predisporre e depositare una memoria, ex art.12, comma 7, L. n.212/2000, contenente il proprio convincimento, così supportato, altresì, anche dalla richiamata giurisprudenza, al fine evidente di definire, transattivamente, la insorta questione, con ricorso al predetto strumento deflattivo.

Inoltre, deve qui essere pure ricordato che la stessa Corte Costituzionale, nell'esaminare la questione di legittimità, sollevata dalla C.T.P di Milano, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione (Cfr. Corte Cost. Ordinanza n.140/2011) ritenendo ragionevole, comunque, la previsione legislativa di un periodo fisso di sospensione dei termini per l'impugnazione, cioè un periodo idoneo a consentire un proficuo esercizio del contraddittorio, con lo strumento deflattivo, sopra indicato.

Ciò, nel senso che, comunque, sarebbe spettato al solo soggetto passivo fare cessare la sospensione dei termini per impugnare l'avviso di accertamento, proponendo il relativo ricorso, ovvero mediante formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di accertamento con adesione.

In ogni caso deve essere qui ricordato, altresì, che dette conclusioni, cui è prevenuta la stessa Corte Costituzionale hanno trovato conforto nella pronuncia della Corte di Cassazione (Cfr. Cass. Civ. sentenza 09 marzo 2012, n.3762) a cui si deve qui pure fare espresso riferimento.

In ordine alla presunta inammissibilità del ricorso per tardiva impugnazione dell'avviso di accertamento è certo dirimente, ai fini della decisione, la pronuncia della Corte di Cassazione (Cfr., Cass. Civ. sentenza n.27274/2019) che trattando un caso analogo a quello in esame afferma che: "la sospensione per novanta giorni del termine per la formale impugnazione dell'accertamento, volta a consentire al contribuente e all'Amministrazione finanziaria uno spatium deliberandi..." ed ancora (Cfr., Cass. Civ., sentenza n.22878 del 29.9.2017) nel senso che consegue, automaticamente, alla presentazione dell'istanza da parte del contribuente (Cfr., Cass. Civ. sentenza n.21096 del 24.8.2018) e cessa solo con lo spirare di detto termine.

Pertanto, applicando i superiori principi di diritto al caso di specie, deve ritenersi che non ha alcun rilievo, ai fini della concessione della sospensione del termine di impugnazione dell'avviso di accertamento, la effettiva volontà del contribuente di procedere alla definizione della controversia: il termine va concesso per il semplice fatto della presentazione della istanza, a seguito della quale le parti possono valutare se addivenire o meno alla definizione della controversia secondo la procedura prevista dall'art. 6 del D.lgs. n.218/1997.

In buona sostanza, quindi, la mancata comparizione del contribuente alla data fissata dall'ufficio, per la

definizione in via amministrativa della controversia, sia essa giustificata o meno, non ha alcuna rilevanza: la stessa non è idonea ad interrompere il periodo di sospensione, perché non equiparabile ad una vera e propria rinuncia all'istanza per adesione, né fa venire meno ab origine gli effetti dell'istanza medesima e, quindi, la sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento.

Pertanto, proprio alla luce di quanto affermato dalla Suprema Corte non può che considerarsi del tutto infondata la decisione della Ctp di Ancona tenuto conto che, nel caso di specie, sono avvenuti due contraddittori e solo il terzo incontro non è avvenuto.

Con riguardo al secondo motivo del ricorso, ove è stata assunta, in via preliminare, la nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione delle norme sulla sottoscrizione degli atti amministrativi di cui all'art. 42, comma 1, D.p.R. n.600/1973, si osserva quanto segue.

Infatti, è stato qui posto in evidenza che il richiamato atto impositivo sarebbe sprovvisto della prescritta motivazione, con riferimento alle circostanze straordinarie, che ne hanno giustificato il conferimento e, in tale senso, si deve qui fare riferimento a quanto pure affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cfr. Cass. Civ. 09 novembre 2015 n.22803).

In realtà, la delega prodotta dall'Ufficio in primo grado (Ordine di servizio n. 16/2015) non possiede i requisiti fondamentali voluti dal legislatore. La delega, infatti è priva del requisito di motivazione e delle circostanze straordinarie, che ne hanno giustificato il conferimento.

Inoltre, come posto in evidenza dalla stessa giurisprudenza di legittimità, con una serie di pronunce e segnatamente con la sentenza n. 22803 del 9 novembre 2015, sono stati stabiliti quali siano gli elementi essenziali della delega, individuandoli espressamente: 1) nelle "ragioni della delega" (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia etc.); 2) nel "termine di validità"; 3) nel "nominativo del soggetto delegato".

Il Collegio, comunque, qui osserva che, nel caso di specie, il requisito della motivazione è del tutto assente e tale omissione rende la delega illegittima e, conseguentemente, l'avviso di accertamento è nullo.

Con riguardo al terzo motivo del ricorso, riferito al merito risulta essere stata posta in evidenza la illegittimità della ripresa fiscale, come operata, ma occorre qui svolgere alcune puntuali osservazioni.

Infatti, l'Ufficio finanziario ha ripreso a tassazione il trattamento di fine mandato, così spettante al Presidente del Consiglio di Amministrazione di detta società, il cui regime fiscale è disciplinato dall'art.105, comma 4, TUIR, a differenza di quanto previsto per i compensi degli amministratori, così deducibili, ai sensi dell'art.95, TUIR, secondo il criterio di cassa; tutto ciò, comunque, nel senso che la indennità di fine mandato (TFM) va dedotta secondo il principio di competenza e nei limiti della quota maturata.

In ogni caso, comunque, deve essere qui pure ricordato che nel disciplinare la deducibilità del trattamento di fine mandato – da ora anche semplicemente TFM- l'art.105 del TUIR, comunque, richiama l'art.17, comma 1, lett. C) dello stesso TUIR, che concede il beneficio della tassazione separata del TFM in capo

all'amministratore percettore, ma a condizione che il diritto all'indennità possa risultare da atto di data certa, anteriore all'inizio del rapporto, come ad esempio da estratto notarile della delibera assembleare, da cui risulta il diritto all'indennità.

Il Collegio osserva, comunque, che con riferimento alla illegittimità della ripresa fiscale è del tutto evidente che la presenza di un atto di data certa, quale lo statuto della società, stipulato dal notaio rogante e antecedente al conferimento dell'incarico degli amministratori, concede la possibilità al contribuente di dedurre le quote dell'indennità di fine mandato degli amministratori in applicazione del principio di competenza.

Infatti, la giurisprudenza di legittimità ha pure affermato che "Le aziende possono decidere di corrispondere agli amministratori, al termine del loro mandato, una indennità definita "trattamento di fine mandato", quale compenso aggiuntivo a quello ordinario stabilito dallo statuto sociale ovvero dall'assemblea dei soci e lasciato alla libera contrattazione delle parti. [...] (Cfr., Cass. Civ. sentenza n.26431/2018, in Riv. De Iure, Ed. Informatiche Giuffrè).

Inoltre, in base al combinato disposto degli articoli 105 e 17, del Tuir il regime di deducibilità adottato per i costi in argomento è quello di competenza sempre che il diritto al TFM risulti da atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto; solo in tale evenienza in ciascun esercizio sono deducibili le quote maturate a favore dei singoli amministratori e accantonate nell'apposito fondo, indipendentemente dal fatto che la loro manifestazione finanziaria avverrà solo in un momento successivo.

In ogni caso, comunque, occorre qui ricordare che la giurisprudenza di merito ha chiarito che tale attribuzione (data certa) è anche desumibile da altri atti indeficienti.

Ciò, peraltro, è quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale di Perugia (Cfr., C.T.R. Perugia, sentenza n.207/03/2016) ove è stato precisato che anche qualora non vi sia una specifica delibera antecedente alla nomina degli amministratori, il TFM deve essere disciplinato con il principio di competenza qualora dallo statuto sociale sia desumibile una connessione stretta tra detto trattamento e i compensi degli amministratori. Vero è che, nel caso di specie, è stata già prevista la possibilità di erogazione agli amministratori di una indennità di cessazione dalla propria carica ed a riprova, di quanto pure qui pure affermato, comunque, sono stati prodotti i relativi documenti, qui dati tutti per richiamati.

Inoltre, la stessa Corte di Cassazione avvalorava quanto appena sopra affermato (Cfr. Cass. Civ. sentenza n.16787/2016, ibidem, n.16788/2016) e, quindi risultano del tutto inconferenti, in buona sostanza, le contestazioni mosse dalla stessa Agenzia delle Entrate, già nel precedente giudizio di primo grado.

Conseguentemente, il Collegio rileva che, nella dedotta fattispecie, sussistono fondati motivi per accogliere l'appello, così come proposita dalla nominata società, di cui in epigrafe, parte appellante, con conseguente pronunciamento di riforma integrale della sentenza impugnata, mentre deve essere qui disatteso quanto affermato dalla difesa della A.E., parte appellata, nonostante il lodevole impegno profuso per avvalorare la propria tesi difensiva.

Inoltre, è pure evidente che l'atto impositivo sottostante deve essere qui annullato, in quanto illegittimamente emesso, in forza di tutte le argomentazioni, come appena avanti qui addotte.

Infine, il Collegio ricorda che gli altri motivi, come eventualmente sottesi nel ricorso in appello, restano qui assorbiti, in quanto pure sottesi nella relativa spiegata impugnazione, secondo quanto affermato, costantemente, dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. ex multis, Cassazione civile, sez. V, sentenza del 14 marzo 2002/ 27 settembre 2002, in Italggiureweb) che ha unanimemente accolto il principio secondo cui "... il giudice di merito non ha l'obbligo di confutare espressamente tutto quanto prodotto <<vedi Cass. n. 267/2001>> o dedotto dalle parti <<vedi Cass. n. 13802/2000 e 5799/2001>>, ma soltanto il dovere di spiegare in modo chiaro e coerente le ragioni che lo hanno indotto a privilegiare una determinata soluzione a scapito di altre...".

Evidentemente, da tali considerazioni non può che discendere se non l'emissione di una declaratoria di pieno accoglimento del proposto ricorso in appello, per le argomentazioni qui esposte, con riforma in toto della sentenza appellata.

Infine, in ordine alle spese, il Collegio qui afferma che, la insorta questione riveste una particolare rilevanza, anche in forza della novità normativa, oltre che sulla considerazione che, nel tempo, si sono susseguite diverse e variegate decisioni, e, quindi, per la dedotta fattispecie, le stesse ben possono essere qui compensate tra le parti in causa.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche accoglie l'appello della società _____, e, per l'effetto, riforma la sentenza appellata. Spese compensate.

Così deciso il dì 24 gennaio 2022 ad Ancona.

Il Presidente Estensore

(Dott. Sandro GIANNI)