Ordinanza del 06/11/2020 n. 24848 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Reddito d'impresa - Determinazione - Costi deducibili - Criteri - Trattamento fine mandato amministratori - Quote di ammortamento annuale di costi pluriennali - Modalità.

Massima:

In tema di redditi di impresa, in base al combinato disposto degli artt. 17, comma 1, lett. c), e 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo: in mancanza di tali presupposti trova applicazione il principio di cassa, come disposto dall'art. 95, comma 5, del medesimo d.P.R., che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

La Srl G., esercente l'attività di lavorazione, conservazione e commercializzazione di prodotti ortofrutticoli, riceveva tre distinti avvisi di accertamento con i quali veniva sottoposto ad imposizione un maggior reddito d'impresa, in conseguenza del recupero a tassazione di costi ritenuti indeducibili e di componenti positivi del reddito non dichiarati, in relazione agli anni 2005, 2006 e 2007.

La società impugnava gli accertamenti innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, che riuniva i ricorsi ed accoglieva integralmente quelli relativi agli anni 2005 e 2006, mentre accoglieva parzialmente il gravame in relazione all'anno 2007.

Entrambe le parti proponevano impugnazione avverso la decisione di primo grado, in relazione al solo accertamento relativo all'anno 2007, recante n. xxxxxxx/2010 (Irap 2005), innanzi alla

Commissione Tributaria Regionale della Puglia. La CTR rigettava entrambi i ricorsi e confermava la decisione di primo grado.

Avverso la decisione assunta dalla CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a due motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso la società, che ha pure proposto tre motivi di ricorso incidentale.

Ragioni della decisione

1.1. - L'Ente impositore mediante il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., contesta la nullità della sentenza adottata dall'impugnata CTR, e la violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., dell'art. 50, comma primo, lett. c-bis, e quarto, del TUIR (Dpr n. 917 del 1986) nonché dell'art. 2120 cod. civ., per essere il giudice dell'appello incorso nel vizio di ultrapetizione, avendo negato che il trattamento di fine mandato degli amministratori fosse equiparabile al trattamento di fine rapporto dei lavoratori dipendenti ai fini dell'accantonamento annuale delle somme, mentre la società aveva contestato "conteggi ed equiparazione dei compensi a quelli dei lavoratori dipendenti: non altro" (ric., p. 9).

1.2. - Mediante il suo sintetico secondo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate censura la violazione dell'art. 2697 cod. civ., in cui è incorso il giudice dell'appello per aver ritenuto che l'Amministrazione finanziaria avrebbe errato a considerare, nella stima del valore dei prodotti ortofrutticoli costituenti rimanenza della società, i prezzi di acquisto dei beni, anziché il loro valore normale nell'ultimo mese di esercizio, trascurando che la prova del valore normale del bene avrebbe dovuto essere fornita dalla parte e non dall'Ente impositore.

1.3. - Con il suo primo motivo di ricorso incidentale la società G. critica, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 108, comma 3, del Dpr n. 917 del 1986, nonché degli artt. 2426 e 2423 ter cod. civ., in ordine alla durata consentita dell'ammortamento fiscale in relazione ai teloni per la coltivazione dell'uva.

1.4. - Mediante il suo secondo motivo di ricorso incidentale, introdotto anch'esso ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la società censura l'impugnata CTR per essere incorsa nella violazione dell'art. 101 del Dpr n. 917 del 1986 (TUIR), avendo ritenuto che la contribuente non abbia offerto elementi certi e precisi per ritenere deducibili le perdite su crediti indicate nella dichiarazione dei redditi.

1.5. - Con il suo terzo motivo di ricorso incidentale, proposto sempre ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la società contesta alla CTR di essere incorsa nella violazione e falsa applicazione dell'art. 8 del Dpr n. 633 del 1972, e dell'art. 2697 cod. civ., per aver ritenuto che il trattamento di non imponibilità ai fini IVA in relazione al trasporto di merci all'estero non competesse alla esponente.

2.1. - Mediante il suo primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate critica la decisione adottata dalla CTR della Puglia per aver deciso in ultrapetizione negando l'equiparabilità, ai fini della disciplina legale dell'accantonamento, delle quote annualmente destinate a costituire i fondi per

il trattamento di fine mandato degli amministratori rispetto alle quote accantonate per il trattamento di fine rapporto dei dipendenti, sebbene la questione non fosse stata proposta nel corso del giudizio, non avendo la società contestato la circostanza.

La censura appare frutto di una lettura parziale delle difese proposte dalla società G.. Già nel ricorso introduttivo del primo grado del giudizio, e pur riportato anche dall'Amministrazione finanziaria nei passaggi rilevanti del suo ricorso per cassazione, infatti, la società aveva censurato l'operato dell'Agenzia, che "con uno sforzo lessicale notevole tende a richiamare nel rilievo la disciplina civilistica e fiscale del TFR, assimilando in toto la figura giuridica del lavoratore dipendente a quella dell'Amministratore, richiamando l'art. 2120 del C.C. quando invece i compensi degli Amministratori sono disciplinati dall'art. 2389 C.C.) deducono di conseguenza che la somma massima accantonabile sia pari all'ammontare dei compensi ordinari annui diviso per 13,5 alla stregua di un T.F.R. !!!", e prosegue interrogandosi retoricamente su quale dovrebbe essere, secondo l'Amministrazione finanziaria, la quota accantonabile annualmente per il trattamento di fine mandato degli amministratori qualora la società avesse deciso di non corrispondere loro alcuna retribuzione, ma di riconoscere egualmente loro il TFM, "forse zero diviso 13,5 ???!!!". La critica (anche) della pretesa dell'Amministrazione finanziaria dell'esistenza di un obbligo legale di procedere all'accantonamento delle quote per il trattamento di fine mandato degli amministratori, in misura pari a quella prevista per i lavoratori dipendenti, è quindi presente ed intellegibile.

In riferimento alla contestazione proposta in relazione al profilo della violazione di legge, poi, non si rinviene una norma che obblighi le società a provvedere all'ammortamento delle quote del trattamento di fine mandato degli amministratori nelle forme previste per i lavoratori dipendenti. Del resto la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria non risulta accolta dalla giurisprudenza di legittimità, che ha già avuto occasione di precisare, condivisibilmente, che "in tema di redditi di impresa, in base al combinato disposto degli artt. 17, comma 1, lett. c), e 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo: in mancanza di tali presupposti trova applicazione il principio di cassa, come disposto dall'art. 95, comma 5, del medesimo d.P.R., che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti", Cass. sez. V, 19.10.2018, n. 26431.

Il motivo di ricorso deve pertanto essere rigettato.

2.2. - Con il suo secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate critica la decisione assunta dalla CTR per aver ritenuto che competesse all'Amministrazione finanziaria acquisire i dati e calcolare i valori delle merci costituenti rimanenza della società, attenendosi al criterio del loro valore normale nell'ultimo mese di esercizio, anziché al valore di acquisto, mentre della prova di tale prezzo normale avrebbe dovuto essere onerata la società.

Il motivo di ricorso risulta mal proposto. Innanzitutto l'Amministrazione finanziaria non illustra quando abbia introdotto la propria censura e, almeno in sintesi, con quale formula, e come

l'abbia diligentemente coltivata, in modo da consentire alla Corte di legittimità di provvedere al controllo che le compete in ordine alla tempestività e congruità delle contestazioni proposte, prima ancora di procedere a valutarne la decisività.

In secondo luogo, il vizio di specificità della contestazione impedisce a questo giudice ogni valutazione circa la questione proposta. E' noto che l'Amministrazione ha adottato un criterio di stima del valore delle rimanenze di merce che non è stato condiviso dal giudice impugnato, il quale ha ritenuto di invocare a fondamento della propria decisione il disposto di cui all'art. 92 del TUIR, ma non è neppure noto secondo quale criterio il valore delle rimanenze fosse stato calcolato dalla società nella sua contabilità.

Il motivo di ricorso deve essere pertanto dichiarato inammissibile.

2.3. - Occorre premettere, in relazione al primo motivo di ricorso incidentale proposto dalla contribuente, che la società ha ritenuto di provvedere all'ammortamento del prezzo di acquisto di teloni per la coltivazione dell'uva in tre anni, mentre l'Agenzia delle Entrate sostiene che avrebbe dovuto provvedervi nel termine di cinque anni (con quote di ammortamento deducibili inferiori per ciascun anno). La società ricorrente incidentale contesta la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la decisione della CTR impugnata per aver ritenuto che l'ammortamento fiscale dei teloni dovesse avvenire necessariamente in cinque anni e non nel termine inferiore da essa prescelto.

La società spiega che i teloni per l'uva sono garantiti dai produttori per un periodo non eccedente i tre anni, e chiarisce di non applicare nella propria contabilità i principi internazionali (IAS). Invoca quindi, a fondamento del proprio assunto, la decisione della Suprema Corte, sez. V, 11.1.2006, n. 377, la quale ha affermato che il termine quinquennale è quello massimo di ammortamento, ma è consentito provvedervi in tempi più contenuti. Il richiamo non appare conferente. Nella stessa massima ufficiale della sentenza citata dalla società, invero, si legge che "in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 2426 cod. civ. (nel testo applicabile nella specie "ratione temporis"), prevedendo che le spese di impianto e di ampliamento possono estinguersi mediante ammortamento annuale "entro un periodo non superiore a cinque anni", individua il quinquennio come periodo massimo di ammortamento, senza però prevedere alcun periodo minimo, restando perciò salva la facoltà della società di estinguere le spese stesse in un periodo più breve ovvero anche in un solo anno. Ne consegue che il costo ad utilizzazione pluriennale riferibile ad una delibera di aumento del capitale, anche a voler ammettere un'applicazione analogica del citato art. 2426 cod. civ., non è deducibile solo in cinque anni e per quote costanti del venti per cento per ciascun periodo d'imposta". Nel caso di specie, però, la norma da interpretare, non lo contesta la società, è l'art. 108, comma 3, del Dpr n. 917 del 1986 (TUIR), liddove si legge che: "le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2 sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi". L'art. 108, comma 3, come modificato, ha pertanto reso obbligatorio l'ammortamento in cinque anni, prima previsto come facoltativo, e questa Corte ha già avuto modo di chiarire, in proposito, che "in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 11, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 38

del 2005, che ha modificato l'art. 74 (ora art. 108), comma 3, del d.P.R. 917 del 1986, rendendo obbligatorio l'ammortamento quinquennale dei costi ivi previsti, prima facoltativo, non ha efficacia retroattiva e trova, quindi, applicazione a decorrere dal 22 marzo 2005", Cass. sez. V, sent. 21.12.2016, n. 26500.

Il primo motivo di ricorso incidentale deve essere pertanto rigettato.

2.4. - Mediante il suo secondo motivo di ricorso incidentale la società contesta la violazione dell'art. 101 del Dpr n. 917 del 1986, in cui sarebbe incorsa la CTR impugnata per aver ritenuto che essa non aveva fornito elementi certi e precisi per ritenere deducibili le perdite su crediti indicate nella dichiarazione dei redditi.

Il motivo di ricorso risulta mal proposto, perché carente di autosufficienza e specificità. La ricorrente critica la tesi, che attribuisce alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, secondo cui il difetto di prova della ricorrenza di elementi certi e preci dipenderebbe dalla mancata dimostrazione dell'esistenza di procedure esecutive intraprese e, in riferimento ai debitori stranieri, al difetto di un'attestazione di insolvenza rilasciata dall'autorità giudiziaria estera. La ricorrente, però, non opera riferimento ad alcuna documentazione, analiticamente indicata nella sua natura e caratteristiche, che pure sarebbe stato suo onere produrre per assicurare fondamento alla propria prospettazione. La CTR ha scritto, in proposito, che "il Collegio ritiene » non sussistano, in merito ai crediti stralciati di che trattasi, i citati elementi certi e precisi, richiesti per legittimare la loro deducibilità fiscale" (sent. CTR, p. 7). La ricorrente non si confronta con la decisione adottata dal giudice impugnato, e non provvede ad indicare analiticamente da quale documentazione tempestivamente prodotta tali elementi dovrebbero desumersi. Il motivo di contestazione difetta, pertanto, anche della decisività, e deve essere dichiarato inammissibile.

2.5. - Mediante il suo terzo motivo di impugnazione la società ricorrente incidentale contesta la decisione adottata dalla CTR per aver ritenuto che il trattamento di non imponibilità ai fini IVA in relazione al trasporto di merci all'estero non competesse alla esponente. Il motivo di ricorso presenta gli stessi limiti evidenziati in relazione al precedente motivo di ricorso incidentale. La società contesta la tesi della CTR secondo cui la prova della volontà dell'acquirente e del fornitore di trasportare direttamente la merce nello Stato estero richiederebbe necessariamente la redazione della lettera di vettura di trasporto internazionale (Modello CMR) e la pretesa del giudicante, di fatto, di richiedere alla società di "vigilare" sulla effettiva esportazione della merce da parte del trasportatore. Anche questo motivo difetta però di specificità, perché la società neppure indica quando ed in relazione a quali trasporti abbia prodotto la documentazione che avrebbe dovuto giustificare il trasporto in esenzione dell'IVA. Il motivo di ricorso difetta pertanto anche della decisività, e deve essere in conseguenza dichiarato inammissibile. .

I ricorsi, principale ed incidentale, devono essere pertanto respinti, ed appare equo disporre la compensazione tra le parti delle spese del giudizio di cassazione.

Rilevato che risulta soccombente, quale ricorrente principale, parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica nei suoi confronti il disposto di cui all'art. 13, comma 1-

quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115. Occorre invece dichiarare la sussistenza dei presupposti perché la ricorrente incidentale sia assoggettata al pagamento del c.d. "doppio contributo", ai sensi dell'art. 13, comma 1 -quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto dall' Agenzia delle Entrate, ed il ricorso incidentale proposto dalla G. Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, e dichiara compensate tra le parti le spese di lite del giudizio di cassazione.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della controricorrente, nella sua qualità di ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 - bis, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza