Ordinanza del 15/03/2021 n. 7183 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO

che:

1. Con avviso di accertamento, relativo all'anno 2009, l'Agenzia delle Entrate rettificava il reddito della societa' (XXXXX) s.p.a., accertando maggior reddito e maggior valore della produzione netta, nonche' indebita detrazione I.V.A..

In particolare, a seguito di verifica fiscale, l'Amministrazione finanziaria muoveva nei confronti della societa' contribuente, esercente attivita' di commercio di carburante per autotrazione, sette rilievi, tra cui, per quanto qui interessa: 1) indebita deduzione, ai fini IRES e IRAP, delle quote di maxi-canone riferite a beni immobili acquisiti in leasing nel 2003 e nel 2004, in violazione degli articoli 83 e 102 t.u.i.r., del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 5 e 11, e del Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 36, commi 7 e 7-bis; 2) indebita deduzione, ai fini IRAP, della quota di ammortamento relativa alla rivalutazione degli immobili Decreto Legge n. 185 del 2008, ex articolo 15, senza scorporare il valore del terreno sottostante; 3) omessa contabilizzazione, ai fini IRES, di interessi attivi presuntivamente ricavati dal finanziamento in favore della partecipata (XXXXX) s.r.l.; 4) indebita deduzione, ai fini IRES e IRAP, di costi non inerenti per consulenza immobiliare ricevuta dalla (XXXXX) s.p.a.; 5) indebita detrazione I.V.A. in relazione all'attivita' secondaria di locazione immobiliare operata dalla societa' senza procedere al calcolo del pro-rata.

2. La societa' ricorreva dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, eccependo il difetto di motivazione dell'atto impositivo e la violazione e falsa applicazione delle norme sull'accertamento della base imponibile ai fini Ires, Irap e I.V.A..

I giudici provinciali rigettavano il ricorso con sentenza che veniva impugnata dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale che, in accoglimento parziale dell'impugnazione, annullava l'avviso di accertamento limitatamente al rilievo afferente all'omessa contabilizzazione, ai fini Ires, degli interessi attivi prodotti dal finanziamento in favore della (XXXXX) s.r.l., rigettando per il resto i motivi di gravame.

3. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle Entrate, con un unico motivo.

La societa' (XXXXX) s.p.a. resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale, affidato a sei motivi.

A seguito di diniego di condono Decreto Legge n. 119 del 2018, ex articolo 6, l'Agenzia delle Entrate ha depositato, in data 10 agosto 2020, istanza con la quale ha sollecitato la fissazione dell'udienza di discussione.

CONSIDERATO

che:

1. Con l'unico motivo del ricorso principale la difesa erariale censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 45, 46 e 109, nella parte in cui i giudici di appello hanno ritenuto infruttifero il secondo finanziamento effettuato dalla contribuente a favore della (XXXXX) s.r.l., fondando tale convincimento sulla previsione dello statuto della finanziata e su una scrittura privata prodotta dalla contribuente.

Evidenzia che: a) entrambi i finanziamenti erano stati annotati dalla contribuente nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce "crediti verso altri" e che nel bilancio della (XXXXX) s.r.l. i finanziamenti erano stati iscritti nel passivo dello stato patrimoniale, alla voce "debiti verso soci per finanziamenti"; b) non si trattava di "finanziamento soci", dal momento che l'apporto in danaro era stato effettuato rispettivamente in data 27 giugno e 27 luglio 2000 quando la (XXXXX) s.p.a. non rivestiva ancora la qualita' di socio della (XXXXX) s.r.l., considerato che l'acquisto della partecipazione nella (XXXXX) s.r.l. era avvenuto in data (XXXXX) ed era stato registrato in data (XXXXX); c) il fatto che la contribuente avesse rinunciato, dal 2010 in poi, agli interessi maturati sul primo finanziamento, comprovava che, fino all'anno 2009, oggetto di accertamento, aveva conseguito interessi attivi, costituenti reddito tassabile in capo alla societa'.

Ribadisce che a supporto dell'attivita' accertativa aveva posto una serie di circostanze di fatto: 1) la mancata esibizione, ad eccezione dello statuto, di documentazione che regolasse le operazioni di finanziamento; 2) la esibizione in sede di verifica di una scrittura privata, datata (XXXXX), che rendeva conto di due accordi di finanziamento per i quali si prevedeva espressamente la fruttuosita' per il primo e l'infruttuosita' per il secondo; 3) la natura peculiare dello statuto, che non poteva costituire prova dell'infruttuosita' delle operazioni di finanziamento; 4) l'inapplicabilita', per l'anno 2009, della previsione statutaria in merito ai finanziamento dei soci poiche' solo successivamente a tale annualita' d'imposta la societa' verificata aveva rivestito la qualifica di socio della (XXXXX) s.r.l.; 5) lo statuto della finanziata, articolo 27, stabiliva che i finanziamenti potevano essere effettuati a patto che si fosse trattato di soci iscritti da almeno tre mesi nel libro dei soci, mentre la contribuente era divenuta socia solo in un momento successivo a quello del finanziamento.

1.1. La censura e' fondata.

1.2. La Commissione Regionale, riformando la sentenza di primo grado, ha ritenuto che la controricorrente abbia fornito prove sufficienti a superare la presunzione di fruttuosita' dei finanziamenti.

Analizzando i due finanziamenti oggetto di contestazione, dopo avere posto in evidenza che il primo finanziamento (ossia quello espressamente indicato come fruttifero) risultava effettuato dalla (XXXXX) s.p.a. prima di subentrare nel capitale sociale della (XXXXX) s.r.l., mentre il secondo era stato effettuato in occasione dell'ingresso nella compagine sociale della controllata, e, dunque, in veste di socio, con la conseguenza che, in mancanza di diversa pattuizione, doveva considerarsi infruttifero, in conformita' alle previsioni dello Statuto della societa' finanziata (dello Statuto, articolo 27), ha annullato la ripresa a tassazione, ponendo a fondamento del decisum la diversa appostazione delle voci nel bilancio della (XXXXX) s.p.a. - essendo quello infruttifero indicato come "finanziamento soci" e quello fruttifero come "finanziamento (XXXXX) s.r.l." - e la scrittura del (XXXXX), con la quale la contribuente ha rinunciato agli interessi maturati a decorrere dal 2010, menzionando il secondo finanziamento, qualificato come "improduttivo di interessi".

1.3. Le conclusioni a cui sono pervenuti i giudici di appello non si pongono in linea con l'orientamento di questa Corte.

L'articolo 46 t.u.i.r. - integrato dal successivo articolo 95, comma 2, che lo rende applicabile anche alle societa' di capitali - stabilisce che "Le somme versate alle societa' commerciali ed agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b), dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento e' stato fatto ad altro titolo".

La presunzione di onerosita' del finanziamento prevista dal citato articolo 46, costituisce la trasposizione, sul piano fiscale, del chiaro disposto dell'articolo 1815 c.c., in forza del quale, salvo diversa volonta' delle parti, il mutuatario deve corrispondere gli interessi al mutuante.

La presunzione di onerosita' del finanziamento, desumibile dal testo dell'articolo 46, puo' essere superata per il tramite della prova espressamente prevista dalla stessa disposizione normativa, ossia mediante l'indicazione esplicita della infruttuosita' nei bilanci societari.

1.4. Con riguardo al contenuto della prova contraria a carico del contribuente, questa Corte, gia' con la sentenza n. 16445 del 15 luglio 2009, ha chiarito che "questa non e' libera, ossia non puo' essere data con qualsiasi mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme stabiliti tassativamente dalla legge, la quale rinunzia alla suddetta presunzione sol quando risulti, "dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della societa'", che il versamento fu fatto a titolo diverso dal mutuo", trattandosi di presunzione relativa "mista", volta a scongiurare eventuali finalita' elusive, di cui sono rinvenibili altri esempi in materia fiscale (Cass., sez. 5, 19/07/2006, n. 16483; Cass., sez. 5, 26/01/2001, n. 1134; Cass., sez. 1, 13/07/1995, n. 7657).

Ne consegue che, mentre l'Ufficio e' dispensato dall'onere di dimostrare l'onerosita' del prestito, come previsto dall'articolo 2728 c.c., comma 1, la parte contribuente al fine di vincere la presunzione deve dimostrare che i bilanci sociali allegati alle dichiarazioni dei redditi presentate contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo.

Sulla stessa linea si muovono le sentenze n. 15869 del 7 luglio 2009 e n. 12251 del 19 maggio 2010 e dello stesso tenore e' anche la sentenza n. 2735 del 4 febbraio 2011, con la quale si

precisa che la presunzione di onerosita' puo' essere superata solamente attraverso l'indicazione di infruttuosita' del versamento nei libri sociali senza che possano essere utilizzati altri mezzi di prova.

In particolare, con la sentenza da ultimo richiamata, questa Corte, prendendo le mosse dalla distinzione tra versamenti che comportano un credito di restituzione e i versamenti cd. in conto capitale, per i quali non vi e' obbligo di restituzione a carico della societa' e che, come tali, sono appostati in una riserva del patrimonio netto, ha affermato che, come emerge dal suo tenore letterale, l'articolo 46 t.u.i.r., pone una presunzione iuris tantum, ex articolo 2727 c.c. - da qualificare legale perche' e' lo stesso legislatore che impone di trarre quella specifica conseguenza da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato - nel senso che la legge impone di considerare "date a mutuo" le somme tutte le volte che dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della societa' non risulta che il versamento e' stato fatto ad altro titolo, ovvero a titolo diverso dal mutuo. Si e', inoltre, precisato che la stessa norma prevede che detta presunzione possa essere superata unicamente dal fatto che "l'altro titolo" giuridico differente dal mutuo, costituente la fonte del versamento del socio, risulti "dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della societa'"; il che comporta che l'indicazione nel bilancio di quell'"altro titolo" costituisce indefettibile condicio iuris per il (favorevole) superamento della presunzione legale.

Tale orientamento e' stato ulteriormente ribadito da Cass. n. 17839 del 9 settembre 2016, nella quale si chiarisce che la presunzione di onerosita' "puo' essere vinta solo in ragione di precisi elementi, ossia fornendo la dimostrazione richiesta della iscrizione in bilancio del versamento come fatto a titolo diverso dal mutuo".

1.5. Nel caso in esame, la appostazione in bilancio del finanziamento, con la annotazione "finanziamento socio", e la scrittura del 5 gennaio 2010, per effetto del quale la contribuente ha rinunciato agli interessi maturati, a decorrere dal 2010, non integrano prova idonea a superare la presunzione di onerosita', non essendo state esibite, con la documentazione allegata, le dichiarazioni della societa' relative al periodo oggetto di accertamento, con allegato bilancio da cui risulti quanto prescritto dal citato articolo 46 t.u.i.r..

Peraltro, proprio la previsione contenuta nella scrittura privata del 5 gennaio 2010 non supporta la tesi difensiva della societa' contribuente, ma porta a ritenere che negli anni d'imposta antecedenti al 2010, si fossero prodotti interessi attivi.

Ne' a diversa conclusione deve pervenirsi per il fatto che l'articolo 27, dello Statuto della societa' finanziata prevedesse la gratuita' dei finanziamenti, risultando evidente che lo statuto contiene norme relative al funzionamento della societa' e disciplina l'aspetto funzionale della stessa, ma non puo', per la sua natura peculiare, certamente assurgere ad elemento probante della infruttuosita' delle operazioni di finanziamento, considerato, peraltro, che la stessa clausola statutaria stabiliva che i finanziamenti potevano essere effettuati a patto che si fosse trattato di soci iscritti da almeno tre mesi nel libro dei soci, condizione questa non ricorrente nel caso di specie, dato che la controricorrente era divenuta socia solo in un momento successivo a quello del finanziamento.

2. Con il primo motivo del ricorso incidentale (indicato in controricorso con la lettera B), la contribuente deduce la violazione degli articoli 111 e 102 Cost., nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, lamentando che la sentenza e' assolutamente carente di motivazione laddove afferma che l'avviso di accertamento e' "ampiamente motivato" e che "nessuna violazione del contraddittorio endoprocedimentale e' ravvisabile".

2.1. Il motivo non e' fondato.

2.2. La giurisprudenza di questo giudice di legittimita' ha affermato che si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando tali elementi, non proceda ad una loro disamina logico-giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito.

Pertanto, il vizio di motivazione previsto dall'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, non consentendo in tal modo un controllo sulla esattezza e logicita' del ragionamento decisorio, cosi' da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'articolo 111 Cost., comma 6 (Cass., sez. U, 3/11/2016, n. 22232; Cass., sez. U, 7/04/2014, n. 8053; Cass., sez. 6-5, 7/04/2017, n. 9105).

2.3. Nella fattispecie, sebbene estremamente sintetica, la motivazione della decisione impugnata, con riguardo all'eccepita carenza di motivazione dell'atto impositivo, non rientra nelle gravi anomalie sopra individuate, avendo i giudici di appello esplicitato che l'avviso non risulta lacunoso ed escluso la sussistenza di violazioni del contraddittorio endoprocedimentale, specificando che le doglianze sollevate dalla contribuente, essendo generiche, neppure consentivano di comprendere in relazione a quali osservazioni o prove offerte nella fase dell'accertamento con adesione non fossero state opposte adeguate argomentazioni da parte dell'Ufficio, prima, e, poi, da parte dei giudici di primo grado.

3. Con il secondo motivo (indicato in controricorso con la lettera C), si denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 36, commi 7 e 7-bis, nonche' omesso esame delle eccezioni relative alla misura della indeducibilita'.

Premesso che nel 2003 e nel 2004 aveva acquistato in leasing alcuni immobili e che nella dichiarazione relativa all'anno 2009 aveva indicato la cd. "quota suolo" relativamente ai canoni contabilizzati nell'esercizio, senza tenere conto delle quote del maxi-canone di periodo, considerate interamente deducibili, la contribuente sostiene che, privilegiando una interpretazione letterale della L. n. 223 del 2006, articolo 36, comma 7-bis, e tenendo presente il piano di ammortamento finanziario previsto dal contratto di leasing, aveva rapportato ai canoni dallo stesso previsti per ciascuna annualita' la quota di indeducibilita' prevista dal comma 7-bis; in tal modo si era discostata dalle indicazioni interne dell'Agenzia delle entrate, la quale, invece, prescindendo dall'importo dei canoni annui complessivamente previsti nel piano finanziario di ammortamento del contratto di leasing, rapportava l'indeducibilita' della quota riferita al terreno ad una diversa entita', ovvero il costo complessivo del leasing, comprensivo della quota di maxi-canone attribuita a ciascun esercizio.

La C.T.R., ad avviso della controricorrente, condividendo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, ha dato rilevanza ad un documento di prassi (in particolare, alla Circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E, dell'Agenzia delle Entrate), richiamata nell'avviso di accertamento, irrilevante e non vincolante.

3.1. La censura e' fondata.

3.2. Il Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 36, ponendo fine al dibattito in merito alla possibilita' o meno di ammortizzare il terreno sottostante ad un fabbricato strumentale, stabilisce al comma 7: "7. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali e' assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, e' quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento, e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni". Ai successivi commi 7-bis e 8, prevede: "7-bis. Le disposizioni del comma 7, si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria. Per la determinazione dell'acconto dovuto ai sensi del comma 34, non si tiene conto della disposizione del periodo precedente. 8. In deroga alla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 3, comma 1, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, le norme di cui ai precedenti commi 7 e 7-bis, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire dai periodi d'imposta precedenti. In tal caso, ai fini della individuazione del maggior valore indicato al comma 7, si tiene conto del valore delle aree esposto nell'ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della presente disposizione e del valore risultante applicando le percentuali di cui al comma 7, al costo complessivo del fabbricato, risultante dal medesimo bilancio, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate. Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile e' pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo".

3.3. La relazione al decreto ha precisato che la disposizione "ribadisce il principio della non ammortizzabilita' dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati strumentali in base ai principi contabili nazionali ed internazionali secondo i quali le imprese devono indicare separatamente in bilancio il valore del fabbricato da quello del terreno e non potranno ammortizzarlo".

3.4. Le nuove disposizioni, come previsto allo stesso articolo 36, comma 8, e dalla Circolare dell'agenzia delle entrate 4 agosto 2006, n. 28/E, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso dei periodi di imposta precedenti.

3.5. Dal tenore letterale della disposizione contenuta nell'articolo 36, in esame risulta evidente che l'ambito oggettivo di applicazione della norma e' circoscritto al calcolo delle quote di ammortamento dei fabbricati strumentali ammortizzabili, dovendosi escludere che la disciplina possa applicarsi agli immobili merce ed agli immobili non strumentali. A tale riguardo, la

circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E, al paragrafo 7.2, precisa che la disposizione si riferisce agli immobili strumentali che rientrano nella nozione di fabbricato, ai sensi dell'articolo 25 t.u.i.r., ossia agli immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano, nonche' a quelli situati fuori dal territorio dello Stato aventi carattere similare.

3.6. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione, con la conseguenza che l'ammortamento del fabbricato strumentale e' deducibile, mentre il valore del terreno non e' ammortizzabile.

Le novita' introdotte dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 36, comma 7, non hanno, quindi, riguardato la nozione di bene ammortizzabile, che e' rimasta invariata, essendo esclusi dai beni ammortizzabili i terreni perche' suscettibili di una utilizzazione temporalmente illimitata.

La regola generale di non ammortizzabilita' dei terreni non si pone, d'altro canto, in contrasto con la sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 10225 del 26 aprile 2017, i cui principi vanno circoscritti alla particolare fattispecie esaminata di un terreno costituente area di sedime di distribuzione di carburante, individuato quale "caso eccezionale in cui sia ipotizzabile un deperimento (fisico ed economico) del terreno nel corso del suo utilizzo pluriennale al servizio dell'impresa, tale da escludere la normale durata illimitata della vita utile del bene", e cio' perche' i terreni sui quali insistono gli impianti di distribuzione di carburante subiscono, a causa del loro specifico utilizzo, una peculiare ed inquinante mineralizzazione da idrocarburi, che la legge impone di eliminare, una volta dismesso l'impianto, mediante particolari operazioni di smantellamento, rimozione e bonifica demineralizzante.

3.7. Tanto premesso, il Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 36, comma 7-bis, estende le disposizioni in materia di indeducibilita' degli ammortamenti riferibili al valore dei terreni incorporati nei fabbricati strumentali anche ai fabbricati in locazione finanziaria, come previsto dalla Circolare 21 novembre 2006, n. 34/E, nella quale si legge che "l'irrilevanza fiscale della quota di ammortamento riferibile al terreno e' applicabile anche alla quota capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquistati in locazione finanziaria".

In sostanza, la norma esplicita a livello normativo il fatto che, essendo il leasing un contratto di finanziamento per l'acquisizione di un bene, il trattamento di parziale "non ammortizzabilita' fiscale" del costo sostenuto per l'acquisto di un fabbricato - perche' riconducibile, in via analitica o forfettaria, al costo delle aree sottostanti - trova applicazione anche nel caso in cui detto acquisto venga perfezionato mediante leasing.

Cio' comporta che, ferma restando la deducibilita' della quota interessi dei canoni di leasing (salvo eventuali limitazioni previste dal t.u.i.r. in materia di deducibilita' di interessi passivi), il comma 7-bis sancisce l'indeducibilita' dal reddito d'impresa della parte della quota capitale dei canoni ascrivibile, non al fabbricato, ma all'area sottostante sui cui il fabbricato insiste, con la precisazione che ai fini della determinazione di tale parte della quota capitale dei canoni deve aversi riguardo a quanto stabilito dal comma 7.

3.8. Al fine di determinare la quota del canone di locazione finanziaria deducibile, occorre dunque scomporre il canone di leasing distinguendo la componente riferita alla quota interessi, deducibile ex articolo 96 t.u.i.r., e quella riferita alla quota capitale, sulla quale deve essere calcolata l'incidenza della quota riferibile al terreno (ossia quella non deducibile).

3.9. Con riguardo al maxi-canone iniziale previsto nel contratto di leasing, secondo la giurisprudenza, ormai risalente di questa Corte (Cass., sez. 5, 5/06/2002, n. 8139; Cass., sez. 5, 2/08/2000, n. 10147), ai fini dell'Irpeg sui redditi di impresa e con riguardo ai costi per beni conseguiti in locazione finanziaria, i canoni corrisposti anticipatamente non erano interamente contabilizzabili nell'esercizio di competenza.

Si riteneva, in particolare, pur in mancanza di una norma espressa, che non fosse consentito all'imprenditore computare tra i costi dell'esercizio un canone iniziale, relativo al contratto di leasing, maggiorato rispetto ai successivi, atteso che, essendo quello di leasing un negozio in cui la periodicita' delle prestazioni si correla alla utilizzazione frazionata del bene nei singoli esercizi, la maggiorazione del canone stesso anticipava nel tempo le spese di competenza degli esercizi successivi, nei quali i correlativi ricavi venivano prodotti (Cass., sez. 1, 5/08/1997, n. 7209).

3.10. Dal 1995 in poi tale sistema di locazione finanziaria ha subito una radicale trasformazione, a seguito dell'innovazione introdotta al riguardo dalla L. n. 549 del 1995 (cd. finanziaria del 1996), il cui articolo 3, commi 103, lettera c) e articolo 109, ha riformulato il testo dell'articolo 67 t.u.i.r. (poi divenuto articolo 102, comma 7), prevedendo nella prima parte che "Per i beni concessi in locazione finanziaria le quote di ammortamento sono determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario e non e' ammesso l'ammortamento anticipato".

3.11. La modifica normativa ha comportato, sul piano contabile, che la rilevazione del leasing non viene piu' effettuata in base al cd. metodo patrimoniale, basato sulla forma giuridica del contratto, ma con il cd. metodo finanziario, previsto dal principio contabile internazionale IAS 17, che riflette la sostanza economica dell'operazione.

La differenza tra i due metodi sta nel fatto che con quello patrimoniale l'operazione di leasing e' considerata alla stregua di una locazione di beni, nella quale i canoni corrisposti dal locatario sono imputati a conto economico, mentre con il cd. metodo finanziario l'operazione e' considerata come un finanziamento per l'acquisto di un bene strumentale (Cass., sez. 5, 29/11/2017, n. 28575).

3.12. Ne discende, come precisato da questa Corte, che l'iniziale maxi-canone normalmente previsto nei contratti di leasing finanziario ha, come i canoni successivi, natura di credito implicito a tali contratti, che, essendo "riferibile al primo periodo di validita' del contratto" deve essere "imputato tra i ricavi in detto periodo". In contropartita tra i costi andra' rilevata una quota di ammortamento di pari importo, con l'effetto che il valore del bene da ammortizzare negli esercizi successivi risultera' decurtato dell'intero maxi-canone in questione (Cass., sez. 5, 29/11/2017, n. 28575).

Deve, quindi, ribadirsi che, ai fini dell'Ires sui redditi d'impresa e con riguardo ai costi deducibili per beni conseguiti in locazione finanziaria, a seguito della modifica normativa prevista dalla L. 28 dicembre 1995, n. 549, articolo 3, commi 103, lettera c), e articolo 109, il cd. "maxi-canone", corrisposto con il pagamento della prima rata, va contabilizzato interamente nell'esercizio di competenza (Cass., sez. 5, 7/03/2014, n. 5349; Cass., sez. 5, 29/04/2011, n. 9561; Cass., sez. 5, 27/02/2015, n. 4043).

La sentenza impugnata, affermando che il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area (ossia quella non deducibile) va calcolato considerando i canoni di competenza dell'esercizio, tra i quali va ricompresa anche la quota del maxi-canone anticipato, non si pone in linea con i principi su esposti e va, pertanto, sotto tale profilo, cassata.

4. Con il terzo motivo del ricorso incidentale (indicato con la lettera D), la contribuente censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 5.

Sostiene che in applicazione del principio di diretta derivazione dal bilancio d'esercizio i soggetti individuati dal citato articolo 5 determinano il valore della produzione netta facendo esclusivo riferimento alla rappresentazione di bilancio, dettata dall'articolo 2425 c.c., e che tale criterio e' inderogabile, con la conseguenza che laddove l'ammortamento o la quota di canone leasing sia correttamente appostata in voci rilevanti ai fini dell'Irap, la deduzione deve essere riconosciuta.

Ad avviso della contribuente, la diversa interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate e recepita dalla C.T.R., secondo cui le disposizioni limitative della deducibilita' (sia delle quote di ammortamento dei terreni sui quali insistono i fabbricati strumentali, sia della parte di quota capitale del leasing del terreno) sono applicabili anche ai fini Irap, non e' rispettosa del principio di derivazione e del dettato della legge.

4.1. Il motivo e' fondato.

4.2. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E, al paragrafo 1.3), partendo dal tenore letterale della L. 4 luglio 2006, n. 223, articolo 36, commi 7 e 7-bis, che fa generico riferimento alle "quote di ammortamento deducibili", interpreta la norma nel senso che l'indeducibilita' del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricai strumentali debba operare anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

In considerazione della previsione contenuta nel Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 36, comma 7-bis, che estende l'irrilevanza fiscale delle quote di ammortamento dei terreni anche a quella parte della quota capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi, il documento di prassi n. 38/E del 23 giugno 2010, indica come la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale debba essere considerata indeducibile anche nella determinazione della base imponibile Irap.

4.3. L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate e seguita dalla Commissione Tributaria Regionale nella decisione impugnata non risulta in linea con il principio di derivazione dal bilancio di cui al Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 5, comma 5, come modificato dalla

L. n. 244 del 2007 (cd. legge finanziaria 2008), secondo cui, per i soggetti Ires, diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la base imponibile Irap risulta dalla differenza tra il valore della produzione ed i costi della produzione - esclusi alcuni - come risultanti dal conto economico civilistico redatto ai sensi dell'articolo 2425 c.c., comma 1, lettera A e B.

In particolare, l'articolo 5, comma 1, dispone che, nell'ambito dei costi di produzione, non si deve tenere conto di alcune voci risultanti dal conto economico, ossia delle voci 9), 10, lettera c) e d), 12 e 13 di cui all'articolo 2425 c.c. (ossia dei costi per il personale, delle svalutazioni delle immobilizzazioni e svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilita' liquide, degli accantonamenti per rischi e di altri accantonamenti); il successivo comma 3, primo periodo, apportando alcune correzioni al principio di derivazione, indica una serie di componenti negativi che in ogni caso non si considerano deducibili, ossia le spese per il personale dipendente ed assimilato, i cd. compensi occasionali, i compensi agli amministratori o ai collaboratori a progetto, i compensi per prestazioni assimilati al lavoro dipendente, gli utili spettanti agli associati in partecipazione, il cui apporto e' costituito esclusivamente dal lavoro, la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto, le perdite su crediti e l'ICI.

La L. n. 244 del 2007 ha, in tal modo, introdotto una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap e l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al Decreto Legge n. 223 del 2006, impone di ritenere che laddove la quota di canone di leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtu' del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che e' invece indeducibile per espressa previsione normativa.

5. Con il quarto motivo del ricorso incidentale (indicato in controricorso con la lettera E), deducendo "omessa motivazione circa la deduzione della quota di ammortamento relativa alla rivalutazione degli immobili", sostiene che il comportamento assunto, in applicazione del Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 15, risulta anch'esso ispirato al principio di diretta derivazione dal bilancio d'esercizio, in applicazione del quale ha ritenuto di uniformarsi all'indirizzo secondo il quale, essendo l'ammortamento del maggior valore degli immobili strumentali correttamente appostato in voci rilevanti ai fini dell'Irap, la deduzione doveva essere riconosciuta.

Lamenta che i giudici regionali non si sono pronunciati sulla questione, limitandosi a ritenere infondata la censura sollevata in ragione della applicabilita' dei limiti di deducibilita' previsti ai fini dell'Ires.

5.1. Il motivo e' inammissibile.

5.2. Infatti, l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, convertito dalla L. n. 134 del 2012, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o

secondario, nel cui paradigma non e' inquadrabile la censura concernente l'omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., sez. 2, 14/06/2017, n. 14802; Cass., sez. 6-5, 4/10/2017, n. 23238).

La doglianza in esame, in quanto dedotta con riferimento all'omessa valutazione delle argomentazioni difensive esposte a sostegno della deducibilita', ai fini Irap, della quota di ammortamento stanziata sul maggior valore degli immobili in seguito alla rivalutazione operata ai sensi del Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 15, non concerne l'omesso esame di un fatto in senso storico naturalistico e non e', pertanto, riconducibile nel parametro di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato.

6. Con il quinto motivo del ricorso incidentale (indicato in controricorso con la lettera F) la contribuente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'articolo 109 t.u.i.r., comma 5, (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 75).

Premettendo che l'Agenzia delle Entrate ha contestato la deducibilita' del costo afferente all'attivita' di consulenza resa dalla (XXXXX) s.p.a. per carenza del requisito di inerenza, lamenta che erroneamente la C.T.R. ha ritenuto non offerta la prova dell'attivita' di consulenza.

Fa rilevare che la scelta di affidare, con regolare contratto e per una pluralita' di annualita', alla (XXXXX) s.p.a. l'amministrazione del consistente patrimonio immobiliare di cui era proprietaria trovava giustificazione nell'opportunita' di beneficiare dell'integrazione sinergica tra societa' appartenenti allo stesso gruppo di interesse e che gli ottimi risultati conseguiti negli anni comprovavano la validita' di tale obiettivo.

L'attivita' di valorizzazione del patrimonio era stata svolta a partire dal 2005, prevalentemente dalla (XXXXX) s.p.a., in particolare da quando aveva incorporato il patrimonio della societa' (XXXXX) s.r.l., che aveva comportato una importante implementazione del ramo immobiliare; in concreto le attivita' affidate alla (XXXXX) erano consistite in monitoraggio costante degli incassi derivanti dalla locazione degli immobili, nella verifica mensile delle disponibilita' finanziarie necessarie per garantire l'assolvimento degli impegni periodici predeterminati, nella gestione dei rapporti con i condomini, nell'autorizzazione dei pagamenti, nella rendicontazione dello stato di avanzamento lavori, nella stipula dei rinnovi dei contratti di locazione, nelle transazioni e definizioni dei piani di rientro; pertanto, le contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate banalizzavano la complessita' delle attivita' di gestione del patrimonio immobiliare svolte dalla (XXXXX) s.p.a.

Secondo la ricorrente, la C.T.R. avrebbe omesso di esaminare il materiale istruttorio offerto e di considerare che l'onere probatorio ricadeva sull'Agenzia delle Entrate, che, invece, si era mossa sulla base di presunzioni prive dei requisiti della precisione, gravita' e concordanza.

6.1. La censura e' infondata.

6.2. L'apprezzamento svolto dai giudici di appello, che hanno ritenuto non offerta la prova della effettivita' ed inerenza del costo, non puo' ritenersi scalfito dalle generiche deduzioni svolte dalla contribuente con il mezzo in esame e risulta conforme all'indirizzo giurisprudenziale di questa Corte.

Infatti, in tema di imposte sui redditi delle societa', il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, comma 5, ora del medesimo D.P.R., articolo 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessita' di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attivita' imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilita' (anche solo potenziale o indiretta), in quanto e' configurabile come costo anche cio' che non reca alcun vantaggio economico, e non assumendo rilevanza la congruita' delle spese, perche' il giudizio sull'inerenza e' di carattere qualitativo e non quantitativo.

Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente (Cass., sez. 5, 21/11/2019, n. 30366; Cass., sez. 5, 17/07/2018, n. 18904; Cass., sez. 5, 11/01/2018, n. 450).

6.3. Nel caso in esame, la C.T.R. ha ritenuto che tale onere non sia stato assolto ed ha anzi sottolineato che i legami esistenti tra la (XXXXX) e la (XXXXX) s.p.a., partecipate dagli stessi soggetti, l'entita' del costo sostenuto (circa Euro 200.000,00), molto elevato in proporzione alle rendite annue del patrimonio immobiliare, la mancanza di documentazione, ad eccezione del contratto e delle fatture, atte a dimostrare lo svolgimento dell'attivita' di consulenza, il vantaggio fiscale conseguito dalla (XXXXX) s.p.a., che, in assenza dei ricavi dichiarati, non sarebbe riuscita a superare il test di operativita' previsto per le societa' di comodo, costituiscono elementi che evidenziano in modo chiaro la fittizieta' del rapporto, esclusivamente finalizzato a consentire "la gestione del carico fiscale tra le societa'".

A fronte dell'accertamento svolto dai giudici di merito e delle specifiche e puntuali contestazioni mosse dall'Amministrazione, la societa', sulla quale incombeva l'onere della prova dell'inerenza dei costi (Cass., sez.5, 25/02/2010, n. 4554; Cass., sez. 5, 16/11/2011, n. 24065; Cass., sez. 5, 26/04/2017, n. 10269; Cass., sez. 5, 30/05/2018, n. 13588; Cass., sez. 5, 21/11/2019, n. 30366), non ha offerto elementi di prova di segno contrario, cosicche' deve escludersi, non solo la violazione dell'articolo 109 t.u.i.r., comma 5, ma anche la violazione dell'articolo 2697 c.c., che e' configurabile soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni e non invece laddove, come nel caso di specie, oggetto di censura sia la valutazione che il giudice abbia svolto delle prove proposte dalle parti (Cass., sez. 3, 29/05/2018, n. 13395; Cass., sez. 6-3, 23/10/2018, n. 26769).

7. Con il sesto motivo del ricorso incidentale (indicato in controricorso con la lettera G), la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10.

Poiche' l'Ufficio, in relazione all'attivita' di locazione commerciale, dalla quale derivavano sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, aveva contestato l'errato calcolo del pro-rata e la indebita detrazione I.V.A. sugli acquisti, aveva eccepito nei gradi del giudizio di merito che le operazioni fatturate con esenzioni I.V.A. avevano riguardato consistenze immobiliari, a destinazione abitativa, assolutamente marginali, inquadrabili nell'ambito di attivita' estranea a

quella tipica dell'impresa, in quanto relative ad immobili non destinati a permanere stabilmente nel patrimonio aziendale come investimento primario; con riguardo, inoltre, alla locazione di (XXXXX), aveva fatto rilevare che non si trattava di contratto di locazione immobiliare puro, ma di una diversa tipologia contrattuale concretizzante un contratto di servizio, poiche' erano stati messi a disposizione del conduttore anche spazi comuni e altre prestazioni (segreteria, portierato, centralino, pulizia).

7.1. Il motivo e' infondato.

7.2. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 5, stabilendo i criteri di determinazione della percentuale di indetraibilita' (cd. pro rata), prevede che ai contribuenti che esercitino sia attivita' che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attivita' che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta e' applicabile in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni. La percentuale di detrazione si calcola secondo i criteri indicati al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19-bis, comma 1, in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione nel periodo di imposta, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti nel medesimo periodo.

Nel calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1, non si tiene, invece, conto delle operazioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19-bis, comma 2, tra le quali vi sono le operazioni "accessorie alle operazioni imponibili", il cui ammontare viene sterilizzato (e non computato) ai fini del calcolo della suddetta percentuale.

7.3. Al fine di verificare se le operazioni oggetto di contestazione costituiscano proventi di un'attivita' strumentale ed accessoria, tale da non concorrere al calcolo del pro-rata di deduzione, occorre avere riguardo a quelli derivanti da un'attivita' svolta in modo assolutamente occasionale e, quindi, estranea a quella propria di impresa del contribuente e la occasionalita' va accertata in concreto e non sulla base di una mera previsione statutaria (Cass., sez. 5, 14/03/2013, n. 5970), secondo parametri di regolarita' causale rispetto al fine produttivo (Cass., sez. 5, 7/05/2008, n. 11085; Cass., sez. 5, 13/11/2013, n. 25475).

La Corte di Giustizia, al riguardo, ha precisato che "Un'attivita' economica deve essere qualificata come "accessoria", ai sensi della sesta Dir., articolo 19, paragrafo 2, qualora essa non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attivita' imponibile dell'impresa e non implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA e' dovuta (...). Pertanto, si deve constatare che la composizione della cifra d'affari del soggetto passivo costituisce un elemento rilevante per determinare se talune operazioni debbano essere considerate come "accessorie", ai sensi della sesta Direttiva, articolo 19, paragrafo 2, seconda frase, ma che si deve altresi' tener conto, a tal fine, del rapporto tra dette operazioni e le attivita' imponibili di tale soggetto passivo nonche', eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'IVA e' dovuta" (Corte di Giustizia del 14 dicembre 2016, in causa C378/15, Mercedes Benz Italia s.p.a., punti 48-49).

7.4. Questa Corte, alla stregua della giurisprudenza comunitaria, ha avuto modo di affermare, con principio a cui intende darsi continuita', che "In tema di IVA, per verificare se una

determinata operazione attiva rientri o meno nell'attivita' propria di una societa', ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale d'imposta detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti (cosiddetto pro rata), occorre avere riguardo, non gia' all'attivita' previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, atteso che, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e, quindi, l'attivita' in concreto esercitata" (Cass., sez. 5, 24/03/2017, n. 7654; Cass., sez. 5, 16/03/2018, n. 6486; Cass., sez. 5, 29/03/2019, n. 8813; Cass., sez. 5, 31/01/2019, n. 2902; Cass., sez. 6-5, 25/06/2020, n. 12689).

7.5. Nel caso in esame, la Commissione Regionale, facendo buon governo dei su esposti principi, ha accertato, nel ricostruire la fattispecie concreta, che i cespiti a destinazione abitativa, diversamente da quanto dedotto dalla contribuente, non sono estranei all'obiettivo dalla stessa perseguito di espansione dell'attivita' svolta nel settore immobiliare, finalizzata a favorire l'accesso al credito, trattandosi di immobili destinati a permanere stabilmente nel patrimonio aziendale come investimento primario, ed ha pertanto negato che si tratti di operazioni imponibili marginali rispetto all'attivita' tipica dell'impresa, tali da non concorrere nel calcolo del pro-rata.

Con riguardo, poi, al contratto concluso dalla contribuente con la (XXXXX), condividendo le conclusioni a cui erano pervenuti i giudici della Commissione provinciale, la C.T.R. ha qualificato il contratto come "di locazione" e non come contratto di servizio, dando rilevanza al tenore letterale delle espressioni utilizzate dagli stessi contraenti, ma soprattutto considerando che le altre prestazioni previste in contratto - quali portineria, pulizia - risultavano accessorie rispetto alla messa a disposizione del godimento temporaneo del locale, sicche' il canone pattuito si giustificava con riferimento alla qualita' ed ubicazione del cespite, piuttosto che rispetto alle ulteriori prestazioni accessorie nello stesso previste, che erano meramente funzionali alla messa di disposizione degli spazi e non costituivano servizi aggiuntivi non strettamente connessi alla locazione.

Trattasi di accertamento in fatto svolto dai giudici di merito, con motivazione adeguata ed esaustiva, non scrutinabile in questa sede.

8. In conclusione, va accolto il ricorso principale e vanno accolti il secondo ed il terzo motivo del ricorso incidentale, rigettati il primo, il quinto e ed il sesto motivo del ricorso incidentale e dichiarato inammissibile il quarto motivo del ricorso incidentale. La sentenza deve, quindi, essere cassata con rinvio alla competente Commissione Tributaria Regionale, per il riesame in ordine alle censure accolte, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; accoglie il secondo ed il terzo motivo del ricorso incidentale; rigetta il primo, il quinto ed il sesto motivo del ricorso incidentale; dichiara inammissibile il quarto motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza