Sentenza del 11/04/2018 n. 8897 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Canoni di leasing - Canoni e interessi corrisposti prima della consegna - Deducibilità - Criter.

Massima:

In caso di leasing traslativo, anche i canoni di prefinanziamento e gli interessi passivi, corrisposti prima della consegna, devono essere considerati afferenti al bene per il quale sono stati sostenuti. Di conseguenza costituiscono "oneri di diretta imputazione" deducibili per competenza , ma devono essere dedotti "pro quota" mediante la tecnica contabile del risconto, per l'intera durata del contratto, a partire dal momento di consegna.

Massima redatta a cura del CERDEF

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre con tre motivi contro la società M. & C. S.p.A., per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sez. 17, emessa in data 4/10/2010 e depositata in data 2/11/2010, non notificata, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso dell'Ufficio di Arezzo dell'Agenzia delle Entrate n.(XXXXX), notificato alla contribuente il 13/7/201 (integrativo del precedente accertamento n. (XXXXX), notificato in data 3/12/2004), di ripresa a tassazione per l'anno 2002 dell'importo di Euro 248.331,50 per oneri di prelocazione e di Euro 11.678,47 per oneri diversi rimborso ICI.

2. Con l'avviso di accertamento impugnato, l'Agenzia delle Entrate dava atto che per l'annualità 2002 in data 7/9/2005 aveva formalizzato un accordo conciliativo con la società contribuente sulla base del primo avviso di accertamento.

3. Successivamente a tale accordo, era pervenuto all'Ufficio un ulteriore verbale della G.d.F., notificato alla contribuente in data 30/11/2006, relativamente alle annate 2002 - 2003, che evidenziava violazioni delle disposizioni del T.U.I.R. in materia di competenza. In particolare, in merito alla maturazione degli oneri di prelocazione corrisposti ad una società di leasing prima

della consegna del bene, i verbalizzanti avevano rilevato che la società aveva contabilizzato oneri privi dei requisiti della competenza e dell'inerenza, di cui all'art. 75 (ora 109) T.U.I.R., in quanto, pur versando i dovuti interessi a titolo di oneri accessori, non avrebbe dovuto dedurre dal reddito del 2002 tali costi, ma riscontarli dall'esercizio, per imputarli, in rapporto alla durata del contratto, a partire dal periodo di imposta in cui era avvenuta la consegna del bene.

4. Secondo l'Ufficio, quindi, la società aveva indebitamente dedotto per l'anno 2002 oneri di prelocazione pari ad Euro 248.331,50 (oltre Euro 11.678,47 di rimborso ICI, già recuperato in sede di notifica del precedente avviso di accertamento), che andavano ripresi a tassazione.

5. Avverso l'avviso di accertamento integrativo, la società M. & C. S.p.A. proponeva ricorso alla C.T.P. di Arezzo, deducendo la nullità di tale avviso, poichè il precedente accordo conciliativo del 7/9/2005 precludeva ogni contestazione relativa all'anno di imposta 2002, non essendo sopravvenuti nuovi elementi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. La ricorrente, inoltre, deduceva l'insufficienza della motivazione "per relationem" contenuta nell'avviso e la sua infondatezza nel merito, stante l'autonomia della pattuizione dei cd. oneri di prelocazione, corrispondenti nella sostanza agli interessi dovuti sulle somme pre-finanziate (ai sensi della clausola 5 del contratto di locazione finanziaria di immobile concluso il 24 maggio 2002 con la XX XX & F. S.p.A.), da imputare interamente all'esercizio di maturazione, come prevede la normativa fiscale in materia di interessi passivi di finanziamento (artt. 96, 97 e 98 T.U.I.R.).

6. L'Agenzia delle Entrate si costituiva, deducendo la piena legittimità dell'avviso di accertamento integrativo, sia per la sussistenza di nuovi elementi, estranei all'accordo conciliativo del 7/9/2005, sia per la congruità e sufficienza della motivazione "per relationem", che faceva riferimento al contenuto di atti già noti al contribuente; inoltre sosteneva la legittimità dei recuperi analitici effettuati, in applicazione della norma generale sui componenti del reddito di impresa di cui all'art. 75 T.U.I.R., poichè i canoni di prefinanziamento, corrisposti prima della consegna del bene, erano deducibili fiscalmente solo a partire dalla consegna dell'immobile e proporzionalmente alla durata del contratto di leasing, cui erano funzionalmente collegati.

7. La C.T.P. di Arezzo rigettava il ricorso della società contribuente, ritenendolo infondato.

8. Avverso la sentenza della C.T.P., la M. & C. S.p.A. proponeva appello, insistendo sull'illegittimità dell'avviso di accertamento integrativo, per le già dedotte carenze motivazionali e l'insussistenza di elementi nuovi, nonchè per la correttezza dell'imputazione degli interessi passivi operata dalla contribuente, attesa l'autonomia dell'operazione di prefinanziamento rispetto al leasing e la possibilità di scelta della ricorrente, in relazione alla fase di prefinanziamento, di imputare gli interessi passivi (diversi dagli oneri di prelocazione) agli esercizi previsti contrattualmente per la loro maturazione.

9. L'Ufficio si costituiva resistendo al gravame e chiedendone il rigetto, reiterando tutte le precedenti deduzioni.

10. La C.T.R. della Toscana, ritenuta infondata ogni questione preliminare, accoglieva il ricorso della contribuente, ritenendo che quest'ultima avesse legittimamente imputato al conto

economico e dedotto nell'anno 2002 gli interessi passivi negoziati all'interno dell'operazione di prefinanziamento.

11. A seguito del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la M. & C. S.p.A. resiste con controricorso notificato in data 8 marzo 2011, con cui avanza anche ricorso incidentale, condizionato all'accoglimento del ricorso principale, lamentando l'omessa motivazione del giudice di appello in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento, emesso in difetto di nuovi elementi e con una motivazione del tutto insufficiente.

12. Il ricorrente ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. Primo motivo - Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. In particolare, l'Agenzia delle Entrate denuncia la nullità della sentenza impugnata, per la sua motivazione del tutto insufficiente a palesare le ragioni della decisione, limitandosi alla formulazione degli "atti di giudizio finale statico", trascurando sia la descrizione dei fatti sia le argomentazioni dell'attività di giudizio.

1.2. Il motivo è infondato e deve essere rigettato.

1.3. In particolare, ricorre la fattispecie di nullità della sentenza per difetto di conformità al modello previsto dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, (il cui contenuto è replicato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, con riferimento al processo tributario) soltanto nell'ipotesi in cui la sentenza sia accompagnata da una motivazione meramente apparente, tale da non consentire l'individuazione delle ragioni poste dal giudice a fondamento della decisione adottata (Sez. 5, Sentenza n. 13990 del 22/09/2003, Rv. 567045; Sez. U, Sentenza n. 10892 del 07/08/2001, Rv. 548840).

Nel caso di specie, la ricorrente denuncia la carenza della motivazione contenuta nella sentenza impugnata, che non rende conto del processo dinamico di formazione della decisione, omettendo di palesare il passaggio logico che, dalle premesse in fatto, ha portato all'accoglimento dell'appello.

Deve, però, rilevarsi che la motivazione adottata dalla C.T.R. della Toscana, per quanto sintetica, è effettiva, posto che il giudice di appello ha esplicitato la propria "ratio decidendi", espressamente indicata nella circostanza che gli interessi passivi erano stati pattuiti all'interno di un'operazione di prefinanziamento, che tale operazione doveva considerarsi autonoma rispetto al contratto di leasing, che la società contribuente poteva scegliere se patrimonializzare tali interessi o dedurli nell'esercizio di maturazione. I motivi della decisione, così sinteticamente riprodotti, palesano la piena adesione del giudice di appello alle argomentazioni contenute nel ricorso della società contribuente, ampiamente riportate nella parte iniziale della sentenza, in cui la C.T.R. della Toscana ha analiticamente rappresentato le tesi opposte delle parti. Di recente la Corte di Cassazione si è pronunciata sul punto chiarendo che "la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte, senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo

chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sè, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità, nè dei contenuti nè delle modalità espositive" (Cass. ord. n. 22562/2016).

Nel caso di specie risulta, quindi, soddisfatto il requisito della sussistenza della motivazione ai fini della validità della sentenza, poichè il giudice di appello ha manifestato la propria adesione alle tesi della società contribuente, esaustivamente e compiutamente riprodotta nel proprio provvedimento.

2.1. Secondo Motivo - Omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso del giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. della Toscana ha omesso di motivare in ordine alle ragioni per cui ha ritenuto che gli "interessi passivi" corrisposti dalla M. & C. S.p.A. alla società di leasing afferissero ad un'operazione di prefinanziamento diversa e distinta da quella di leasing, laddove, come ritenuto in numerose pronunce della S.C. (Corte di Cassazione, sentenze n. 18229/03 del 28 novembre 2003 e n. 16158/07 del 20 luglio 2007, ex multis), la causa di finanziamento è presente in ogni leasing finanziario.

Terzo Motivo - Violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 8 e art. 75 e D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 3 e 5 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, in tema di reddito di impresa non è consentita la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività, con innegabili riflessi sul reddito imponibile, come già chiarito dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 16198/01 del 27 dicembre 2001.

2.2. I motivi riproducono la stessa doglianza sotto diversi profili, vanno trattati insieme e sono complessivamente fondati.

2.3. Ed invero, la Corte ha già avuto modo di pronunciarsi sulla preminenza delle norme primarie rispetto alle previsioni contrattuali (Corte di Cassazione sent. n. 18229/03 del 28 novembre 2003, sent. n. 16158/07 del 20 luglio 2007, sent. n. 17195 del 28 luglio 2006).

Per quanto attiene alla disciplina fiscale in materia di deducibilità delle spese per i canoni di leasing, in assenza di una disciplina specifica, bisogna far riferimento alle norme generali sui componenti del reddito di impresa di cui all'art. 75 (ora 109) T.U.I.R., vigente ratione temporis, secondo cui, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, le spese "dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici" si considerano sostenute "alla data di maturazione dei corrispettivi".

In base a tale regola generale, i canoni di leasing sono deducibili per competenza alla data di maturazione dei corrispettivi in relazione alla durata del contratto di locazione finanziaria.

In merito ai canoni di prefinanziamento, la cui corresponsione è spesso prevista contrattualmente in favore del concedente nel corso della realizzazione o dell'adeguamento dell'opera, essi non si sottraggono alla regola generale della competenza e vanno dedotti

dall'utilizzatore, con la tecnica contabile del risconto, pro quota per l'intera durata del contratto a partire dal momento della consegna dell'immobile.

La Sezione Tributaria della Corte ha già avuto modo di pronunciarsi sull'applicabilità di tale criterio anche agli "oneri di diretta imputazione". In particolare, la ratio di tale equiparazione risiede nel fatto che "ogni spesa è deducibile soltanto se concorre a formare il reddito di una determinata annualità di imposta e unicamente nella misura in cui essa concorre a formare tale reddito"; di converso, "se la spesa concerne un bene produttivo di un reddito ripartito in più annualità, la spesa stessa deve essere ripartita per tali annualità" (sent. 17195/06).

Inoltre, nel caso di leasing traslativo, il bene oggetto del contratto rimane di proprietà del concedente sin quando l'utilizzatore non esercita il diritto di opzione ed il canone di locazione del bene, proprio in previsione del suo futuro acquisto, comprende una quota del prezzo del bene stesso. Pertanto, applicando il principio della competenza, i costi di acquisizione del bene, da considerarsi oneri inerenti allo stesso, dovranno necessariamente essere ripartiti sulle stesse annualità e dovranno essere dedotti dall'utilizzatore, con la tecnica contabile del risconto, pro quota per l'intera durata del contratto a partire dal momento della consegna dell'immobile.

Eguali considerazioni valgono anche per gli interessi passivi, dovuti dalla futura società utilizzatrice alla concedente prima della consegna del bene, nella fase della costruzione dello stesso. In particolare, nella fattispecie del leasing cosiddetto traslativo l'oggetto materiale appartiene al concedente sino al momento in cui viene esercitato il diritto di riscatto dello stesso da parte del terzo, per cui tutti i costi recuperati dall'ufficio vanno considerati costi afferenti al bene specifico per il quale sono stati sostenuti, e, quindi, rappresentano "oneri di diretta imputazione" perchè particolari di ciascun bene.

Una diversa qualificazione della fattispecie non terrebbe conto dell'unitarietà funzionale del leasing in costruendo, che giustifica l'imposizione di oneri finanziari a carico del futuro utilizzatore già nella fase della costruzione del bene.

Vanno, quindi, accolti i motivi secondo e terzo del ricorso principale e la sentenza impugnata va cassata.

3.1. Il ricorso incidentale condizionato proposto dalla società contribuente, per omessa pronuncia circa un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, è inammissibile.

3.2. In particolare, la M. & C. S.p.A. ha chiesto che, nel caso di accoglimento del ricorso principale, fosse cassata la sentenza impugnata, poichè il giudice di merito aveva omesso di pronunciarsi in ordine alla illegittimità dell'avviso di accertamento integrativo, che era stato emesso in assenza di nuovi elementi e comunque privo di idonea motivazione sul punto.

3.3. "In tema di giudizio di cassazione, è inammissibile per carenza di interesse il ricorso incidentale condizionato, allorchè proponga censure che non sono dirette contro una statuizione della sentenza di merito, ma sono relative a questioni sulle quali il giudice di appello non si è pronunciato, ritenendole assorbite, atteso che in relazione a tali questioni manca la

soccombenza, che costituisce il presupposto dell'impugnazione, salva la facoltà di riproporre le questioni medesime al giudice del rinvio, in caso di annullamento della sentenza" (Cass. sent. n. 22095/2017).

3.4. Nella fattispecie in esame, la censura oggetto del ricorso incidentale condizionato riguarda una questione non esaminata dal giudice di merito, perchè assorbita dal rigetto dei motivi di appello dell'Agenzia delle Entrate sulla imputazione dei canoni di prelocazione (o interessi passivi).

3.5. Dunque, non sussiste la soccombenza della società contribuente sulla questione oggetto del ricorso condizionato, che per tale motivo risulta inammissibile.

3.6. In conseguenza dell'accoglimento del secondo e terzo motivo del ricorso principale, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.T.R. della Toscana, in diversa composizione, anche per la decisione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo e terzo motivo del ricorso principale, rigettato il primo e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche sulle spese del presente giudizio di legittimità, alla C.T.R. della Toscana in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 18 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 11 aprile 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza