Sentenza del 19/12/2019 n. 33903 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate esponeva che a seguito di verifica fiscale generale del 18.6.2007 nei confronti della S. spa, esercente l'attività di "Ospedale e case di cura", e di mancato accordo in sede di procedura di adesione, emetteva nei confronti della suddetta società avviso di accertamento n. 885030620172 per l'anno 2004 nel quale, tra gli altri rilievi, recuperava a tassazione costi per consulenze legali non di competenza, sopravvenienze passive ordinarie, costi da contratti di leasing, sopravvenienze straordinarie ed un costo relativo ai contratti con i medici, non di competenza.

La società impugnava l'avviso davanti alla CTP di Bari, che, accogliendo il ricorso, annullava l'atto impositivo.

L'Agenzia proponeva appello davanti alla CTR della Puglia, che veniva rigettato, con conferma della decisione di primo grado.

Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre a questa Corte l'ufficio sulla base di dieci motivi.

Resiste la società con controricorso.

Motivi della decisione

Va, innanzi tutto, disattesa l'eccezione di inammissibilità dei motivi formulata dalla difesa del contribuente nel corso della discussione orale.

Per quanto sia vero che i motivi introducono vari elementi fattuali oggetto della discussione nel merito, resta il fatto che gli stessi tendono però a contestare vizi propri del giudizio di legittimità: o sulla motivazione della sentenza, o su principi che la stessa ha applicato, per decidere le situazioni concrete che si presentano nel caso. L'analisi dei motivi non si traduce quindi necessariamente in un esame del fatto, ma dei principi in base ai quali i fatti sono stati decisi.

Con il primo motivo l'ufficio ricorrente deduce violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 1 e comma 2 lett. b) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il secondo motivo deduce insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

I costi devono essere imputati secondo il principio di competenza, per cui la parcella dell'avv. P.G. non poteva essere dedotta nell'anno 2004, poichè si riferiva ad attività svolta nell'anno 2003.

Il primo motivo è fondato, con assorbimento del secondo.

La fattura in questione (o, meglio, parcella pro forma) è stata inviata dall'avvocato alla società nel gennaio (o, al più tardi, febbraio) 2004, e pertanto la società ha dedotto il relativo costo nell'anno di imposta 2004. La stessa si riferiva a prestazioni avvenute tutte nel 2003 tranne "redazione nota spese, collazione e scritturazione e corrispondenza informativa col cliente", per cui l'ufficio sostiene che nella dichiarazione presentata nel 2004, relativa al 2003, la società poteva dedurre tali spese; invece le ha dedotte nell'anno 2004.

La CTR afferma che solo il 28.2.2004 la società è venuta in possesso della fattura e ha dedotto i costi in quello stesso anno "utilizzando correttamente il principio di cassa, coincidente, per tale caso, con quello di competenza".

Questa Corte (sez. V n. 16969 del 2016) ha avuto modo di affermare che il corrispettivo della prestazione del professionista legale e la relativa spesa si considerano rispettivamente conseguiti e sostenuti quando la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale.

Quindi certamente non al momento della ricezione della parcella, come sembra invece sostenere la CTR. Inoltre, altro principio affermato da questa Corte è quello per cui il professionista matura il diritto al compenso pattuito solo quando sia posta in essere una prestazione tecnicamente idonea a raggiungere il risultato a cui la prestazione è diretta.

La tesi della società, secondo cui il costo è divenuto certo al momento della ricezione della nota spese, non è condivisibile in base alla giurisprudenza citata sopra; per la deduzione vale il principio di competenza ed il costo era già certo quando la prestazione è stata effettuata.

Proprio alla luce del fatto che per la determinazione del reddito di impresa il criterio è quello di competenza, quindi, l'affermazione della CTR appare errata in diritto, ai sensi del 360 n. 3), con assorbimento del secondo motivo ai sensi del n. 5).

La sentenza deve, quindi, essere cassata con rinvio alla CTR per la riconsiderazione degli elementi di fatto alla luce di tali principi.

Con il terzo motivo deduce violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 1 e comma 2 lett. b) e dell'art. 2697 c.c.; violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il quarto motivo deduce insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La società ha dedotto la fattura n. 18 del 24.2.2004 dell'avv. C.A. che, però, rappresentava solo un acconto, e non ha dimostrato che la prestazione si fosse ultimata nell'anno 2004, cosicchè non poteva essere dedotta in quest'ultimo anno.

Il terzo motivo è fondato, con assorbimento del quarto.

L'ufficio afferma che il documento sulla cui base è avvenuta la deduzione del costo si riferisce ad un "acconto", quindi ad una prestazione non ancora esaurita.

Al riguardo, la sopra citata decisione di questa Corte n. 16969 del 2016 è ancora più pertinente affermando che, finchè la prestazione professionale non è finita, il costo non si può dedurre, alla luce della unitarietà della prestazione professionale.

La CTR, invece, afferma in sostanza l'opposto: afferma che, poichè la data della fine della prestazione professionale era ignota (perchè non si sapeva quanto sarebbe durato il processo), era legittimo nel frattempo dedurre quel costo. In questo modo, però, non si attiene al principio di unitarietà della prestazione professionale, ma scinde quest'ultima in più parti coincidenti con l'anno temporale.

Afferma inoltre che non vi era prova che la prestazione professionale non fosse terminata, ma, al riguardo, la prova che un costo è deducibile è a carico di chi lo vuole dedurre, cioè il contribuente.

La sentenza deve, pertanto, essere cassata sul punto con rinvio alla CTR, la quale, nella valutazione dei fatti alla luce di tali principi, potrà tener conto anche del fatto che il documento in questione, che è di febbraio 2004, fa riferimento ad una "prossima udienza" nel marzo 2004.

Con il quinto motivo deduce violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 1 e comma 2 lett. b), violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il sesto motivo deduce insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La voce si riferisce a note di variazioni per rettificare importi erroneamente fatturati in anni precedenti, che la società ha imputato nel conto dell'anno in questione, considerandole sopravvenienze passive ordinarie, dell'importo di Euro 3.721,21.

La CTR ha rigettato l'appello dell'ufficio sul punto, affermando che il ragionamento seguito dall'ufficio per recuperare a tassazione tali somme è errato perchè privo di precisi riscontri contabili, non tiene conto delle norme vigenti, in particolare sull'iva, e non indica l'anno al quale si riferisce la correzione delle errate operazioni.

Il sesto motivo è fondato, atteso che si ritiene che quanto meno la motivazione sia insufficiente, laddove la CTR rigetta l'appello affermando che mancano i dati temporali per valutare il motivo di impugnazione, ed i documenti riprodotti evidenziano che si discuteva del 2003.

Va premesso, al riguardo, che la versione dell'art. 360 c.p.c., n. 5 applicabile al caso di specie è quella anteriore alla riforma del 2012, atteso che la sentenza è stata depositata nel gennaio 2012.

Le note di variazione sono allegate al ricorso e da esse si evince in maniera chiara che si riferiscono a somme contabilizzate nel 2003 (almeno la maggior parte di esse); i riferimenti contabili, presi in considerazione non tanto per entrare nel merito dei fatti, quanto per valutare la completezza della motivazione, pertanto, vi sono.

L'accoglimento del sesto motivo comporta l'assorbimento del quinto, attinente alla stessa questione sotto il profilo della violazione di legge.

Con il settimo motivo deduce violazione del combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102 e 109 comma 1 e comma 2 lett. b), violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 19, ai fini irap, falsa applicazione dell'art. 102 TUIR, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La CTR ha errato laddove ha applicato ai costi da contratto di leasing gli stessi criteri degli ammortamenti di cui all'art. 102 TUIR, comma 1, ritenendo che i costi fossero deducibili solo a partire dalla effettiva utilizzazione del bene, mentre dovevano essere dedotti a partire dal momento della consegna del bene.

Dagli atti si deduce che il recupero a tassazione si è verificato perchè la società, che aveva acquistato i macchinari nel 2001, ma aveva iniziato ad usarli solo nel 2004, in quest'ultimo anno ha dedotto anche i costi relativi agli anni precedenti di non utilizzo del bene, mentre secondo l'ufficio i costi non dedotti negli anni di competenza non potevano essere più dedotti successivamente.

Il motivo è fondato.

La norma specifica relativa alla deduzione dei canoni di leasing era l'art. 102 TUIR, comma 7, che, nella versione del 2003, recitava:

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 è ammesso l'ammortamento anticipato; la deduzione dei canoni da parte dell'impresa utilizzatrice è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a otto anni, se questo ha per oggetto beni immobili, e alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto ha per oggetto beni mobili.

Per contro, l'art. 102 TUIR, comma 1, affermava:

Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

Quindi per i beni in leasing esisteva una norma specifica che non richiamava il principio della deducibilità dall'entrata in funzione del bene, applicato, invece, dalla CTR. Certo, si potrebbe sostenere che, applicando anche al bene in leasing il criterio della strumentalità, che va provato in concreto, la conclusione dovrebbe essere che, finchè il bene non è in funzione, tale requisito non è necessariamente dimostrato (teoricamente potrebbe anche essere usato, ma per fini diversi, a seconda, però, del tipo di bene).

Nel caso di specie, però, la CTR non si pone questo problema, ma, in sostanza, afferma che, poichè una casa di cura è una struttura complessa, che richiede la disponibilità di numerosi macchinari, nonchè, per iniziare ad operare, anche autorizzazioni del SSN, si potrebbe verificare la situazione per cui il macchinario è già disponibile e pronto a funzionare, ma ciò non può avvenire in concreto per mancanza delle autorizzazioni, e quindi ritenere che, in quel caso, i canoni di leasing non siano ancora deducibili, e lo diventeranno quando la struttura inizierà ad essere operativa.

Tale conclusione, però, non appare corretta. Se il macchinario preso in leasing è pronto per l'uso ed è ontologicamente strumentale all'impresa, occorre procedere alla deduzione della quota, perchè l'art. 102 TUIR, comma 7 non prevede che la deduzione sia praticabile solo dal momento in cui il bene inizia a funzionare. Il fatto che l'azienda non abbia ancora materialmente iniziato ad operare per fattori esterni non incide su tale aspetto.

Un precedente di questa Corte, Sez. V n. 23713 del 2019, relativo all'anno 2003, ha affermato che Il D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 109, comma 1 stabilisce il principio generale secondo cui i componenti (positivi e negativi) del reddito di imprese sono imputati temporalmente "all'esercizio di competenza", ossia secondo il principio di competenza economica che ha riguardo al momento in cui si verifica il fatto integrativo del componente reddituale, in contrapposizione al principio di cassa che ha riguardo alla data dei pagamenti e degli incassi (in senso analogo dispone l'art. 2423-bis c.c., comma 1, n. 3 per la redazione del bilancio civilistico). Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, che applica il principio di competenza in riferimento a specifici componenti reddituali, stabilisce che le spese di acquisizione dipendenti da contratti di locazione si considerano sostenute alla data di maturazione dei corrispettivi (art. 109 comma 2 lett.b), in conformità a tale regola i canoni di locazione versati al concedente sono deducibili dalla data di maturazione del corrispettivo da versare. (conforme Sez. 5 n. 8897 del 2018).

Neppure può dirsi che la deduzione dei canoni di locazione a decorrere dal momento della maturazione, anche se i corrispondenti ricavi iniziano a prodursi in anni di imposta successivi, violi il principio di inerenza e di correlazione tra costi e ricavi, considerata la nozione di inerenza da ultimo prevalente nella giurisprudenza di legittimità, che la collega alla esistenza di un nesso funzionale tra costo o spesa e l'attività dell'impresa nel suo complesso, ritenendo sussistente l'inerenza "anche per i costi relativi ad iniziative che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale", ovvero quando i costi si pongono "in correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili." (Sez. 5 -, Ordinanza n. 13882 del 31/05/2018; Sez. 5 n. 30030 del 21/11/2018). Inoltre questa Corte ha stabilito che la determinazione della base imponibile delle società di capitali, ai fini della dichiarazione fiscale, è ispirata al criterio della "derivazione" dal risultato del conto economico, redatto in conformità ai canoni del codice civile ed ai principi contabili nazionali, sicchè, nella stessa dichiarazione, la quota di ammortamento di un bene strumentale è deducibile, anche per le annualità durante le quali, a causa di un "factum principis", non ne sia stato possibile l'utilizzo. (Sez. 5 -, Ordinanza n. 9252 del 03/04/2019), con esplicito richiamo nella parte motiva al principio contabile nazionale OIC 16, che al par. 57 stabilisce che l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati, dovendosi anche richiamare il par. 61 secondo cui l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.

Con l'ottavo motivo deduce violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Sui rilievi relativi alle sopravvenienze extra ordinarie ed il conto medici la motivazione è apparente Con il nono motivo deduce omessa motivazione su fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 La sentenza ha omesso di motivare in ordine al requisito della certezza nell'esercizio 2004 dei costi a titolo di arretrati ai medici ed ai dipendenti; poichè la firma del contratto collettivo è avvenuta il 19.1.2005, nel 2004, quando i costi sono stati dedotti, non poteva sussistere il suddetto requisito ed i costi erano pertanto indeducibili non essendo supportati da idoneo titolo giuridico Con il decimo motivo deduce omessa motivazione su fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. La sentenza ha omesso di motivare sul rilievo attinente alle sopravvenienze extra-ordinarie relative agli arretrati dei medici in virtù del rinnovo del CCNL. I motivi possono essere trattati congiuntamente, attendendo tutti alla motivazione della sentenza impugnata sul problema dei costi rappresentati dagli arretrati al perosnale medico, in un momento in cui il CCNL non era ancora formalmente in vigore, essendo stato firmato nel successivo gennaio 2005.

Il nono ed il decimo motivo sono fondati, con assorbimento dell'ottavo.

La motivazione della sentenza impugnata si riduce, sul punto, alle seguenti affermazioni:

"l'ufficio appellante esprime su tale punto le sue doglianze in modo alquanto ampio e piuttosto contraddittorio, perchè si è sforzato di opporsi alle pregevoli motivazioni (condivise pienamente da questo collegio) riportate nella sentenza impugnata, senza riuscire a scalfirle, con le quali i primi giudici hanno adeguatamente, a tal proposito, ben utilizzato l'operato della contribuente, riconoscendo con elevate argomentazioni, riportando anche precisi riferimenti normativi e conforme orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte, il legittimo operato dell'appellata (omissis)" Anche a non volerla ritenere motivazione apparente, una simile motivazione non risponde ai canoni della completezza e sufficienza, perchè, in sostanza, dà conto solo delle conclusioni, senza esporre il ragionamento logico-giuridico che ad esse conduce, se non sulla base di un richiamo del tutto generico alla sentenza impugnata.

In tema di motivazione, questa Corte ha affermato che il giudice non può limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è solo il contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche a descrivere il processo cognitivo che ha determinato il giudizio (Sez. V, n. 32980 del 2018, con richiami a precedenti specifici).

Nella specie, manca del tutto il contenuto "dinamico" della dichiarazione, perchè la CTR ha esposto solo la conclusione, senza le ragioni che la hanno determinata, con una motivazione che, quindi, può ritenersi, in realtà, anche apparente.

In conclusione, il primo, terzo, sesto, settimo, nono e decimo motivo devono essere accolti, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa alla CTR della Puglia, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

L'accoglimento determina l'assorbimento dei restanti motivi.

P.Q.M.

Accoglie il primo, terzo, sesto, settimo, nono e decimo motivo.

Cassa la sentenza impugnata, con rinvio della causa alla CTR della Puglia, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

Dichiara assorbiti i restanti motivi.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 10 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza