Sentenza del 03/04/2019 n. 9237 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (I.R.P.E.G.) - BASE IMPONIBILE - IN GENERE Reddito delle società - Previsione in bilancio di un fondo rischi su crediti - Conseguenze sul regime di deducibilità delle perdite su crediti.

Massima:

In tema di determinazione dei redditi di impresa, poiché dal compimento di una determinata scelta di bilancio da parte della società contribuente consegue automaticamente l'applicazione del relativo regime fiscale, ove venga istituito un fondo rischi su crediti, le perdite sui crediti realizzate successivamente agli accantonamenti previsti in bilancio, ai sensi dell'art. 106, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, sono deducibili, a norma dell'art. 101 dello stesso decreto, non integralmente, ma solo per la parte che eccede l'ammontare complessivo degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. La Commissione tributaria regionale per la Lombardia in Milano ha confermato la sentenza di primo grado che aveva accolto l'opposizione proposta dalla F. di Bruxelles annullando l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo a maggior reddito ai fini Irap.

2. Ha rilevato il giudice di appello che la sentenza di primo grado era totalmente condivisibile; ha aggiunto che il conto oggetto di contestazione conteneva un analitico elenco di crediti incagliati che tuttavia, nella considerazione della banca, non costituivano una perdita certa, giacchè per alcuni se ne prevedeva un riparto e per altri un recupero, sebbene difficoltoso; ha concluso quindi che la banca non aveva contabilizzato perdite, sviando la normativa sul fondo rischi, ma solo "posto in evidenza delle voci in attesa di conoscerne l'evoluzione negli anni a venire", sicchè la contestazione elusiva doveva considerarsi priva di fondamento.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'Agenzia delle Entrate ricorre con un motivo; resiste con controricorso B.P., già F. NV.

Motivi della decisione

1. Il ricorso lamenta: "Violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 101 del TUIR e dell'art. 106, comma 5, del TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" deducendo l'erroneità dell'applicazione della normativa di riferimento per avere qualificato come componente negativa di reddito, soggetta a deduzione, la posizione dei crediti incagliati che, invece, quand'anche relativi a procedure concorsuali, andava imputata per intero al costituito fondo rischi e solo per l'eventuale esubero qualificata come perdita deducibile.

2. B.P. NV eccepisce la carenza di ius postulandi in capo all'Avvocatura erariale e nel merito deduce l'inammissibilità del ricorso, perchè richiedente un nuovo esame di merito della vicenda, di cui chiede comunque il rigetto.

3. Preliminarmente va respinta l'eccezione sollevata dalla controricorrente di carenza di ius postulandi della ricorrente. Va infatti ribadito il condivisibile principio già espresso da questa Sezione secondo cui in tema di contenzioso tributario, l'Avvocatura dello Stato, per proporre ricorso per cassazione in rappresentanza dell'Agenzia delle entrate, deve avere ricevuto da quest'ultima il relativo incarico, del quale, però, non deve farsi specifica menzione nel ricorso atteso che l'art. 366 c.p.c., n. 5, inserendo tra i contenuti necessari del ricorso "l'indicazione della procura, se conferita con atto separato", fa riferimento esclusivamente alla procura intesa come negozio processuale attributivo dello "ius postulandi" (peraltro, non necessario quando il patrocinio dell'Agenzia delle entrate sia assunto dall'Avvocatura dello Stato) e non invece al negozio sostanziale attributivo dell'incarico professionale al difensore (Cass. Sez. U, n. 23020 del 15/11/2005 e Cass. Sez. 5, n. 13156 del 11/06/2014).

4. Nel merito il ricorso è fondato.

5. Alla ricorrente viene contestato di avere interamente dedotto, nell'anno di imposta 2004, l'importo indicato come componente negativa del reddito evidenziato nel proprio bilancio alla voce 120 del conto economico titolata "rettifiche del valore sui crediti e accantonamenti per garanzie e impegni". Tale evento è stato ritenuto dall'Erario contrario al disposto dell'art. 106, comma 5, del TUIR, laddove si prevede che la deducibilità delle perdite sia ammessa limitatamente alla parte eccedente l'accantonamento per rischi indicato nei precedenti esercizi.

6. Tale essendo la contestazione, rileva la Corte che, in linea generale, il bilancio di esercizio delle società di capitali è il documento contabile fondamentale che la società è obbligata a redigere per dar conto dell'attività svolta nel relativo esercizio sociale; gli amministratori, nel redigere il bilancio, assumono la responsabilità della collocazione che prescelgono per le relative poste; i sindaci (o gli organi equipollenti nei sistemi alternativi di governance) basano la loro valutazione del bilancio sull'appostazione degli importi nelle relative voci; i soci, nel valutare il bilancio ai fini della sua eventuale approvazione, attribuiscono senso legale alle appostazioni sulla base del contenuto generale delle relative voci da cui il bilancio è composto. I terzi, cui è finalizzato il rilievo anche pubblicistico che il bilancio assume con la pubblicazione nel registro delle imprese,

esaminano il bilancio pubblicato, e ne traggono le connesse valutazioni, sulla base della presunzione legale di veridicità e chiarezza delle relative appostazioni, che si traduce in una presunzione assoluta di corrispondenza tra la disciplina giuridica assegnata alle cifre ivi iscritte e la corrispondente voce in cui figurano appostate. Tale è la ragione per cui si insegna che il bilancio corrisponde a un modello legale rigido e immodificabile. L'elenco delle voci che caratterizzano il suo contenuto-forma corrisponde a precise norme di riferimento e a precisi standard di compilazione (OIC, IAFRS e altri in specifici settori, anche bancari). Il redattore del bilancio che iscrive una cifra in una relativa voce deve sapere che, così facendo, attribuisce al dato immesso il regime giuridico proprio della voce medesima. Eventuali esigenze particolari, o commenti specifici eventualmente utili a spiegare le ragioni della scelta, possono essere affidate alla Nota integrativa. In ogni caso anche la Nota integrativa non può alterare il regime giuridico attribuito dalla norma a una voce di bilancio, ma può semmai spiegare a chi legge il bilancio le ragioni che sottendono alla scelta. Ciò certamente non già perchè delle singole appostazioni possa darsi, per così dire, un'interpretazione contrattualistica o normativa (secondo i canoni previsti rispettivamente dall'art. 1362 e ss. c.c. e art. 12 preleggi), bensì perchè il documento integrativo consente agli amministratori di spiegare in dettaglio le ragioni della scelta effettuata in sede di compilazione del documento contabile, anche al fine di prevenire possibili contestazioni del proprio operato e, in ogni caso, per meglio aderire al principio di chiarezza del bilancio medesimo. Dal 1973 il legislatore fiscale ha voluto evitare di sottoporre a revisione, secondo criteri soggettivi, le determinazioni quantitative dei fatti economici che solo l'imprenditore, nella sua discrezionalità tecnica, può conoscere. Perciò ha dettato talune regole minuziose, ma obiettive, che, salvaguardando la tendenziale derivazione civilistica del bilancio fiscale, consentisse al Fisco di acquisire la base di tassazione con un certo automatismo, senza procedere ad altri rimedi. In tal senso vanno letti gli artt. 71 e 106 del TUIR, così come le similari regole del D.P.R. n. 597 del 1973. Anche la prassi amministrativa è nello stesso senso, con plurime risoluzioni e circolari sin dal 1976 (circ. Min. Finanze 23 gennaio 1976 n. 1). Di qui la regola, nascente dagli artt. 101 e 106 TUIR, secondo cui le perdite su crediti, in relazione ai quali sia stato calcolato l'importo deducibile, possano essere dedotte soltanto per la parte eccedente l'ammontare dell'accantonamento dei rischi su crediti dedotti nei precedenti esercizi.

7. Da tali premesse emerge l'erroneità della decisione impugnata. E' pacifico che la società, nei bilanci di esercizio precedenti al periodo di imposta 2004 oggetto di lite, avesse istituito un "Fondo Rischi su crediti". L'esistenza di tale Fondo, confermata anche nel bilancio 2004, determina automaticamente l'applicazione della normativa fiscale e, in particolare dell'art. 106 del TUIR, a mente del quale - ove nel bilancio sia presente tale Fondo - le perdite realizzate successivamente agli accantonanti ivi effettuate vanno imputate ad essi e, solo per l'eccedenza, dedotte. La sentenza impugnata - totalmente obliterando le citate premesse in tema di qualificazione e interpretazione del bilancio di esercizio della società di capitali - considera che le perdite non fossero certe, interpretando all'uopo la volontà dei redattori del bilancio della controricorrente di non considerare gli importi evidenziati come definitivamente perduti (e quindi costituenti reddito negativo), bensì come elementi di difficoltà evidenziati in bilancio al solo scopo di "conoscerne l'evoluzione negli anni a venire", finendo in tal modo per commettere due errori. Il primo consistente nell'applicare al bilancio un criterio interpretativo contrattualistico, che indaga - al di là della carenza di motivazione sul punto - la volontà della

società (non meglio precisata nei suoi organi) sulla base di una non meglio precisata intenzione della stessa; il secondo omettendo di considerare che, così facendo, l'esito è la neutralizzazione delle conseguenze giuridiche derivanti dall'istituzione della relativa voce di bilancio, che sono invece il presupposto per il rinvio che altre norme, tra cui l'art. 106 TUIR cit., fanno alle relative voci per disciplinare conseguenze giuridiche dipendenti dall'approvazione del bilancio medesimo (nella specie di natura fiscale).

8. Della rigidità delle voci di bilancio è avvertita la controricorrente, che tuttavia (pag. 23 del controricorso) pretende di dedurre da essa una sorta di "obbligo" legale di conformazione alla relativa voce, che obbligherebbe cioè gli amministratori a indicare nelle voci anche somme che in effetti non corrispondono alla relativa disciplina. Sul punto, richiamati i cennati principi generali, è appena il caso di ricordare che -una volta che gli amministratori abbiano deciso di utilizzare una delle voci teoriche previste dalla normativa bilancistica- le somme ivi indicate si presumono - iuris et de iure - regolate dalla disciplina prevista per la voce prescelta.

9. La sentenza va dunque cassata e le parti rinviate innanzi alla Commissione tributaria regionale per la Lombardia, in diversa composizione, che provvederà a rinnovare il giudizio applicando i suesposti principi e a regolare altresì le spese della presente fase.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia le parti innanzi alla Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia in Milano, in diversa composizione, che provvederà anche a regolare le spese della presente fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza