Sentenza del 28/05/2020 n. 10123 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

A seguito di verifica fiscale condotta nei confronti della società L. S.p.A. (che aveva esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, in qualità di consolidata della F. S.p.a.) vennero contestati, ai fini dell'IRES dell'anno di imposta 2005, i seguenti rilievi: -con riferimento al "fondo oneri di urbanizzazione" e al "fondo manutenzione immobili" (costituiti dalla società P., negli anni precedenti alla scissione parziale, in virtù della quale il ramo di azienda immobiliare, unitamente a tali fondi, pervenne, alla L.) gli accertatori contestarono che la Società non avesse fornito la prova in merito alla tassazione del saldo iniziale dei fondi, alla data in cui aveva avuto effetto l'operazione di scissione, e ritennero, pertanto, che la variazione in diminuzione operata nel 2005, a seguito dell'utilizzo del fondo in esame, fosse indebita sino alla concorrenza dell'importo del fondo non tassato; -con riferimento al conto "spese bancarie" fu contestato che le spese per l'imposta sostitutiva sui finanziamenti e per commissioni di organizzazione sostenute da Immobiliare Lombarda in relazione a un contratto di mutuo fondiario stipulato, nel mese di dicembre 2005, con U. S.p.A., avrebbero dovuto essere spesate in quote annuali proporzionali al finanziamento rimborsato, ai sensi degli artt. 109 e 108 TUIR, con conseguenziale recupero a tassazione dell'intero importo.

In adesione a tale p.v.c. venne, quindi, emesso avviso di accertamento di primo livello, ai fini dell'IRES dell'anno di imposta 2005, a carico della consolidata L. S.p.A., notificato anche alla consolidante U. S.p.A..

A seguito della notificazione di tale avviso di accertamento, la Direzione generale dell'Entrate della Toscana notificò alla consolidante e alla consolidata avviso di accertamento di secondo livello con il quale procedette, in forza dei rilievi sopra indicati e ai fini dell'IRES dell'anno di imposta 2005, alla determinazione del reddito complessivo globale del consolidato e a irrogare, con separato atto, la sanzione per infedele dichiarazione.

I ricorsi proposti da entrambe le Società vennero, previa riunione, parzialmente accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze con annullamento dei rilievi concernenti i "fondi immobiliari" e conferma del rilievo concernente il "conto spese bancarie".

La decisione, appellata dalle Società e dall'Agenzia delle entrate, è stata integralmente confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Toscana (d'ora in poi, per brevità, C.T.R.) la quale ha rigettato l'appello proposto dalle Società, relativo al rilievo concernente il conto spese bancario, argomentando che, secondo la stessa

pubblicazione OIC allegata dalle appellanti, le spese sostenute dalla Società per il finanziamento ottenuto da U. non potevano ritenersi spese di ristrutturazione del debito (e come tale legittimanti l'integrale deducibilità nell'anno 2005) e che, peraltro, dai documenti prodotti non emergeva l'esistenza di oneri che avessero connessione con una operazione di ristrutturazione del debito.

La C.T.R. rigettava, anche, l'appello dell'Agenzia delle Entrate, concernente il rilievo sui fondi accantonamento "oneri di urbanizzazione" e "manutenzione immobili" sostenendo, in sintesi, l'infondatezza di tali rilievi perché *nessuna norma impone alla beneficiaria di una scissione parziale di conservare la documentazione necessaria a giustificare la legittimità del comportamento fiscale della società scissa, in periodo precedente la scissione.*

Per la cassazione della sentenza hanno proposto autonomi ricorsi, l'Agenzia delle Entrate, su due motivi, e, su tre motivi, U.-S. s.p.a. (nuova denominazione sociale assunta da F.-S. s.p.a., in proprio e nella qualità di incorporante di U. R.E. s.r.I., a sua volta incorporante di U. servizi immobiliari S.p.a., già L. s.p.a.) U. s.p.a. ha depositato memoria ex art.378 cod.proc.civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 Trattandosi di ricorsi autonomi proposti avverso la stessa sentenza, il ricorso proposto dall'Agenzia dell'Entrate, siccome notificato e depositato da primo mantiene la veste di ricorso principale, mentre al ricorso proposto da U. A. S.p.A. va attribuita la veste di ricorso incidentale (v.Cass.n.5695 del 20/03/2015 e, di recente, Cass.n. 33809 del 19/12/2019).

2 Procedendo all'esame, pertanto, del ricorso principale, con il primo motivo -rubricato: *violazione o falsa applicazione dell'art.173, co.12 e 13, del d.p.r. 22.12.1986 n.917; violazione dell'art.109 stesso d.p.r. e dell'art.2697 cod.civ. in relazione all'art.360, co.1, n.3 c.p.c.*- l'Agenzia delle entrate, con riferimento al rilievo concernente il fondo "oneri urbanizzazioni e gestione immobili", deduce l'errore in cui sarebbe incorsa la C.T.R., violando le norme indicate in rubrica, laddove aveva ritenuto che dal mancato adempimento di obblighi tributari in capo alla scissa non potevano discendere conseguenze negative in capo alla società beneficiaria, mentre, secondo la prospettazione difensiva, era proprio su quest'ultima che gravava l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto della deducibilità delle variazioni in diminuzione.

1.1 La censura è infondata. La questione prospettata, con il mezzo di impugnazione, attiene alla prova della intervenuta tassazione dei saldi iniziali allorché sussista una scissione societaria, la tassazione dei detti saldi sia relativa a periodo antecedente la scissione, la deduzione venga, poi, effettuata dal soggetto originato dalla scissione.

1.3 Ai sensi dell'art. 107, quarto comma, del d.P.R. n. 817/96 (T.U.I.R.) non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo ed è pacifico che i fondi di accantonamento, per cui è controversia, non rientrano tra quelli previsti dal capo II.

1.4 Trova, pertanto, applicazione la giurisprudenza in materia (v. Cass. n.3243 del 19/04/1990) per la quale «in tema di imposte sui redditi, gli accantonamenti di utili, che l'imprenditore effettui, in un determinato esercizio, per il pagamento di imposte non deducibili, ovvero, in caso di precedente "condono", in difetto delle condizioni o senza gli adempimenti contemplati dall'art. 4 del d.l. 5 novembre 1973 n. 660 (convertito in legge 19 dicembre 1973 n. 823), vanno inclusi nella dichiarazione dell'imponibile relativa a detto esercizio, e, in mancanza, sono suscettibili di "ripresa", con avviso in rettifica della dichiarazione medesima. Il recupero a tassazione, pertanto, non può avvenire in via di rettifica della dichiarazione inerente ad esercizio posteriore, nel quale vi sia stato prelevamento in tutto od in parte dalla riserva, atteso che tale prelevamento non esprime un reddito del nuovo periodo d'imposta, ma il mero impiego di un reddito pregresso».

Si è, quindi, condivisibilmente statuito (v.Cass.n.3368/2013) che l'art.73, comma 4 (ora 107) del d.P.R. 22/12/1986 n.917 (TUIR) fissa la regola tassativa della inderogabilità degli accantonamenti fiscalmente deducibili. Tale norma mira a contemperare principi di certezza, caratteristici del sistema tributario, ed esigenze di valutazione fiscale di poste meramente prudenziali. Il capo VI disciplina analiticamente le ipotesi legali di accantonamenti fiscalmente rilevanti e, con norma di chiusura, l'art. 73, comma 4, citato, stabilisce che: "non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo". Le garanzie del rendimento locativo minimo non rientrano tra gli accantonamenti tassativamente previsti dalle disposizioni sulla determinazione del reddito d'impresa, sicché gli oneri in parola sono deducibili esclusivamente se e nella misura in cui sono effettivamente sostenuti, secondo i criteri di cui all'art. 75, mancando i requisiti di certezza e obiettiva determinabilità di costi, non ancora effettivamente sostenuti e di cui è assolutamente incerto il sostenimento. Infatti, i componenti negativi che concorrono a formare il reddito devono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità siano privi nei corso dell'ordinario esercizio di competenza (Cass.n.8250/08). Il concorso dei due requisiti è assolutamente necessario, atteso che il primo si riferisce all'an, in termini di certezza giuridica del titolo e il secondo al *quantum,* in termini di agevole e ragionevole liquidabilità (Cass n.ri 3401/97 e 24526/09).

In adesione e applicazione dei superiori principi si è, cosi, statuito (Cass.n. 26290 del 20/12/2016) che, in tema d'imposte dirette, l'art. 107 (già 73), comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986 sancisce la regola della tassatività delle deduzioni per accantonamenti, che non sono ammesse fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge, trattandosi di eccezioni al principio di certezza dell'imposizione tributaria, non eludibile da libere appostazioni prudenziali, sicché deve escludersi la deduzione per i rischi e gli oneri conseguenti ad un giudizio arbitrale pendente, in quanto ipotesi non tipizzata dal legislatore e che (Cass. n.23812 del 11/10/2017) gli accantonamenti indeducibili a fondo rischi, essendo effettuati in previsione di passività prive dei requisiti di certezza e di determinabilità, sono soggetti alla disciplina prevista dall'art. 75, comma 1, parte seconda, del d.P.R. n. 917 del 1986 (attuale art. 109, comma 1, parte seconda, del medesimo d.P.R.), sicché, derogando al principio di competenza, sono tassabili al momento della loro utilizzazione. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto corretto sottoporre a tassazione la plusvalenza utilizzata dalla società nell'esercizio in cui le somme accantonate erano state utilizzate, quale sopravvenienze attive, a seguito dell'azzeramento del fondo).

Infine, nel ribadire tali principi, questa Corte (v.Cass.n.18719/2018) ha affermato che eventuali stanziamenti a fondi diversi da quelli previsti dalle citate disposizioni (art. 107 TUIR) costituiscono accantonamenti fiscalmente non riconosciuti e quindi indeducibili, con la conseguenza da un lato, che le quote accantonate costituiscono variazioni in aumento del risultato civilistico rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa imponibile, ex art.52 TUIR, mentre dall'altro lato l'utilizzo del fondo dovrà essere ricompreso tra le variazioni in diminuzione del risultato del periodo in cui tale utilizzo si è manifestato.

1.4 Cosi ricostruito il quadro normativo di riferimento nell'interpretazione datane da questa Corte regolatrice, la sentenza impugnata rimane immune da censura, avendo fatto corretta applicazione di tali principi, ritenendo conforme al dettato normativo l'operato della Società laddove, di contro, non lo è quello dell'Ufficio, essendo pacifico trattarsi di fondi che non rientravano nella previsione di cui al vigente *ratione temporis* art. 73, quarto comma, d.P.R.n.917/86 e non essendo, altresì, necessaria, al fine del riconoscimento della variazione in diminuzione anche la prova del cd. "saldo iniziale", per l'impossibilità di una contemporanea variazione in diminuzione da parte della scissa e della beneficiaria della scissione. Peraltro, come correttamente rilevato dalla C.T.R., la contestazione della "posta", in oggetto, presuppone un'inammissibile attività di accertamento nei confronti di altro soggetto rispetto al quale, per quello che qui interessa, la beneficiaria della scissione rimane estranea.

1.5 Né appare pertinente il richiamo ai principi fissati da Cass.n.31591 del 06/12/2018 siccome attinenti ai profili esecutivi della pretesa tributaria e non all'accertamento.

2.Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art.53 del D.lgs. 31.12.1992 n.546 in relazione all'art.360, primo comma, nn.3 e 4 cod. proc.civ.

2.1 La censura è inammissibile non attingendo l'effettiva *ratio decidendi* della sentenza impugnata ma una mera affermazione, priva di contenuto decisorio, usata dal Giudice di appello sulla non piana intelligibilità dell'atto di appello che, comunque, la C.T.R. ha esaminato e trattato, decidendo nel merito della controversia.

3.Procedendo, ora, all'esame del ricorso incidentale proposto dalla Società, con il primo motivo - *rubricato: violazione e falsa applicazione degli artt.2423, 2423 bis, 2424, 2425 e 2426 c.c., nonché degli artt.83, 108 e 109 del TUIR, in relazione all'art.360, comma 1, n.3 c.p.c. e all'art.62 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546-si* deduce che la C.T.R. ha, erroneamente, ritenuto che i costi sostenuti da L. S.p.A., con riferimento al contratto di mutuo fondiario stipulato non fossero integralmente deducibili dal suo imponibile IRES relativo al periodo di imposta 2005 in cui sono stati sostenuti, in quanto costituirebbero immobilizzazioni materiali per il solo fatto che non sarebbero direttamente connessi ad una ristrutturazione del debito pregresso secondo la definizione che ne ha fornito l'OIC al principio contabile n.6, anziché accertare se tali costi rivestissero o meno il requisito dell'utilità futura, così come impone l'art. 2426 cod.civ.

4. con il secondo motivo, proposto in via subordinata, si denunzia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti in relazione al n.5 dell'art.360 primo comma, cod.proc.civ. in quanto la C.T.R. avrebbe omesso di esaminare il fatto decisivo secondo cui il contratto di mutuo fondiario stipulato da L. era finalizzato a rimborsare il debito finanziario

pregresso della prima società nei confronti di taluni istituti di credito mediante una rinegoziazione di tale debito;

5. con il terzo motivo, infine, la ricorrente incidentale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.2423, 2423 *bis,* 2424, 2425 e 2426 cod.civ., nonché degli artt.83, 108 e 109 del TUIR, in relazione all'art.360, comma 1, n.3 c.p.c. e all'art.62 del d.lgs.31 dicembre 1992 n.546 per avere la C.T.R erroneamente sostenuto che in forza dell'OIC n.6 sarebbe illegittima l'imputazione integrale a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti dei costi connessi ad una operazione di finanziamento quale quella posta in essere da L. solo a partire dalla data di pubblicazione di quel principio contabile (e cioè dal luglio 2011) e non anche nel precedente esercizio 2005, posto che tale principio contabile non fa altro che esplicitare in via interpretativa quanto già previsto dalle norme del codice civile.

5 I motivi, strettamente connessi in quanto vertenti sulla stessa questione, possono essere trattati congiuntamente.

5.1 Secondo la ricostruzione effettuata dall'Agenzia delle entrate nell'avviso impugnato e confermata nei due gradi di giudizio, per il principio contabile 24, gli oneri accessori per ottenere finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali devono essere capitalizzati nelle voce "altre immobilizzazioni immateriali". Nello stesso principio contabile viene indicato che l'ammortamento degli oneri accessori su finanziamenti deve essere determinato sulla durata dei relativi finanziamenti in base a quote calcolate preferibilmente secondo modalità finanziarie, oppure a quote costanti, se gli effetti risultanti non divergono in modo significativo rispetto al metodo finanziario.

5.2 Al contrario, la Società si appella ad altro principio contabile OIC in base al quale in caso di piano di ristrutturazione del debito, ai sensi della legge fallimentare, e in qualsiasi altro caso di rinegoziazione del debito con il creditore, le spese conseguenti al piano sono deducibili nello stesso anno in cui sono state effettuate.

5.3. Ora, in effetti, sulla base dell'accertamento effettuato dal giudice di merito, in atti non è stata raggiunta la prova che tra la L. S.p.A. e il gruppo di banche presenti all'atto di finanziamento fosse intervenuta una vera e propria rinegoziazione del debito né che le spese in questione siano omologabili a quelle previste dal principio contabile OIC.

5.4 La giurisprudenza di questa Corte, in materia, è orientato verso una diversa interpretazione delle norme di riferimento, in virtù della quale, rispetto alle spese sostenute per la concessione del mutuo, rimangono irrilevanti le finalità del finanziamento con conseguente ininfluenza dei principi contabili invocati. Questa Corte (v.Cass. n. 6172 del 02/05/2001 ribadita, di recente, da Cass. 6/10/2017 n.2338) ha, infatti, già affermato, e si tratta di principio che il Collegio condivide, che il costo per la stipulazione di un mutuo a restituzione dilazionata in più anni va detratto integralmente nell'esercizio in cui si ottiene la somma mutuata, trattandosi di, spesa di competenza di detto esercizio e non di quelli successivi, nei quali vanno a ricadere non i vantaggi del prestito, ma le scadenze delle obbligazioni restitutorie (v., in termini, sia pure a proposito dei costi di registrazione di un marchio, cfr. Sez. 5, Sentenza n. 22021 del 13/10/2006).

5.5 Discorso diverso va, invece, svolto per l'imposta sostitutiva. Come già affermato da questa Corte (v.Cass.n.3770 del 25.2.2015 che il Collegio condivide) la clausola contrattuale, che prevede a carico del mutuatario la corresponsione dell'imposta de qua al fisco da parte di un soggetto diverso da quello su cui grava la relativa obbligazione D.P.R. n. 601 del 1973, ex art. 17, (cioè di un soggetto obbligatosi a pagarla in vece e conto di quest'ultimo), configura una mera traslazione convenzionale del corrispondente carico d'imposta e si esaurisce in un incremento dei proventi del mutuante in misura pari alla somma che deve versare all'erario, con la conseguenza che il costo sostenuto dal mutuatario, rappresentato dalla traslazione economica dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti (nella specie, l'imposta sostitutiva sui mutui a lungo termine), deve essere qualificato non come imposta ma come parte del corrispettivo del finanziamento deducibile secondo l'ordinario principio di competenza ex art. 74 (ora 108) del d.P.R. 22 dicembre 1974, n. 917 e cioè "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

Il parziale accoglimento del motivo assorbe l'esame dei restanti motivi del ricorso incidentale.

In conclusione, rigettato il ricorso principale e in parziale accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata, nei limiti del motivo accolto, con rinvio al Giudice di merito affinché provveda al riesame, adeguandosi ai superiori principi e regoli le spese del giudizio di legittimità.

Non sussistono i presupposti processuali per porre a carico dell'Agenzia delle entrate il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato previsto dall'art.13, comma 1 bis del d.P.R. n.115/2002 (cfr. Cass. n.1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale e in accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere, anche in ordine alle spese processuali del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 3 dicembre 2019.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza