Sentenza del 06/07/2020 n. 13820 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Nella controversia originata dall'impugnazione da parte della (XXXXX) S.p.A., in qualita' di socia conferitaria della Cassa di Risparmio di Modena, di avviso di accertamento con il quale, ai fini dell'IRPEG e dell'ILOR, fu rettificato il reddito dell'anno 1987, la Commissione Tributaria Centrale, sezione di Bologna, in accoglimento del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate e rigettato quello proposto dalla Banca, in riforma della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, confermava l'atto impositivo, ad eccezione della voce "accertamento rischi su crediti".

La Commissione Tributaria Centrale (d'ora in poi per brevita' C.T.C.) riteneva che, correttamente, alcuni costi erano stati ritenuti indeducibili, in quanto i costi e le spese, per principio generale, vanno imputati all'esercizio di competenza, con la conseguenza che, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R., tale regola non potesse essere elusa solo per difficolta' ragionieristica di contabilizzazione.

Il Giudice di appello riteneva corretta, anche, la ripresa della voce "altri componenti negativi", avendo l'Ufficio chiarito che l'apparente anomalia era dovuta al fatto che la Banca aveva contabilizzato interessi e premi, derivanti da obbligazioni di notevolissimo importo sottoscritte anteriormente al 1.1.1974, totalmente esenti ai fini ILOR e parzialmente esenti (50%) ai fini IRPEG. Infine, rigettava il ricorso della Banca rilevando che non era stata provata l'inerenza per l'acquisto di televisori a colori e registratori.

Per la cassazione della sentenza propone ricorso, fondato su due motivi, (XXXXX) Societa' per azioni S.p.A. (incorporante di Rolo Banca gia' incorporante di (XXXXX) S.p.A.).

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso

La ricorrente ha depositato memoria ex articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo - rubricato: violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 74, in relazione all'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 5 - in relazione al rilievo sub b) dell'avviso di accertamento con il quale era stato contestato alla Banca di avere dedotto costi ritenuti "fuori competenza" per Lire 221.902.000, la ricorrente deduce che la C.T.C. aveva frainteso le considerazioni svolte dalla difesa. Si evidenzia che, in realta', con i motivi di appello, era stato dedotto che, nella specie, sussistevano i presupposti di cui alla deroga al

principio di competenza previsto dall'articolo 74 invocato, in quanto si trattava di una quota del tutto marginale rispetto all'insieme dei costi complessivamente rilevati in bilancio, traenti origine da fenomeni diversi (occasionale fornitura di beni mobili, spese per servizi non ricorrenti), tutti contrassegnati da una identica condizione ossia l'impossibilita' di essere esattamente quantificati in via preventiva. Secondo la prospettazione difensiva, solo a seguito della ricezione dei relativi documenti di spesa, provenienti da strutture ed Uffici periferici dell'Istituto di credito e pervenuti nel primo scorcio del periodo di imposta interessato, la Banca era stata in grado di conoscere l'esatto onere e di procedere ai conseguenti adempimenti.

Con riferimento, poi, al rilievo mosso sub c) dell'avviso di accertamento e relativo ai costi ritenuti non inerenti (acquisto di apparecchi televisivi e videoregistratori), la ricorrente rileva l'errore in diritto e l'insufficiente motivazione di cui sarebbe affetta la sentenza impugnata, giacche', al contrario di quanto ritenuto dalla C.T.C., era innegabile che i costi in argomento fossero una particolare' categoria di spese pubblicitarie, destinate ad accreditare sul mercato l'immagine dell'azienda e dei suoi prodotti.

1.1. La censura e' infondata in ordine a entrambe le questioni dedotte. Quanto alla prima, attinente al rilievo sub b) dell'avviso di accertamento, dalla lettura della sentenza impugnata, non si riscontra il dedotto fraintendimento ad opera del Giudice di appello delle questioni allo stesso prospettate giacche', al contrario, la C.T.C. ha, espressamente e correttamente, accolto, sul punto, l'appello formulato dall'Ufficio sulla base del principio di competenza dei costi e delle spese.

1.2. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, (ribadita, di recente, da Cass. n. 15320 del 06/06/2019), infatti, "in tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessita' di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va, quindi, interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioe' al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilita' delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione Finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative; in particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare";

1.3. nel caso in esame, le circostanze addotte dalla ricorrente non integrano i presupposti richiesti dalla norma, al fine del legittimo spostamento dell'esercizio di competenza, in quanto i costi e le spese in oggetto, portati, per come incontestato, da fatture e bolle di

accompagnamento, per le quali erano noti alla contribuente sia il periodo di riferimento che il quantum della prestazioni, erano certi e oggettivamente determinabili, essendo, al contrario, irrilevante, allo scopo, le dedotte complessita' della struttura dell'Istituto bancario e l'esistenza, all'epoca dei fatti, di scarsi supporti informatici.

1.4. In ordine al rilevo sub c) dell'avviso di accertamento (costi sostenuti per l'acquisto di televisori e videoregistratori destinati alla clientela), secondo la prospettazione difensiva, tali spese altro non sarebbero che una particolare categoria di spese pubblicitarie, la cui destinazione sarebbe assolutamente compatibile rispetto all'attivita' svolta, potendosi ritenere che esse rappresentino una quota di costi fisiologicamente destinata alla promozione e allo sviluppo commerciale.

1.5. In materia, questa Corte (v., tra le altre, Cass. ord.6 5, n. 3433 del 05/03/2012) e' ferma nel ritenere che "in tema di imposte sui redditi, ai sensi (ex articolo 74, comma 2) del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 108, costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilita' di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attivita' svolta. Pertanto, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma menzionata, ove il contribuente non provi che all'attivita' sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale".

In continuita', Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16812 del 24/07/2014 ha statuito che: "il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e di pubblicita' va individuato nella diversita', anche strategica, degli obiettivi, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della societa' e per potenziarne le possibilita' di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicita' o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite, sicche' e' necessaria una rigorosa verifica in fatto della effettiva finalita' delle spese".

1.6 Alla luce dei superiori principi, condivisi dal Collegio, la sentenza impugnata rimane, sul punto, esente da censura. La ricorrente, infatti, non ha allegato, ne' tanto meno fornito prova del cd. ritorno commerciale riconducibile alle spese sostenute per l'acquisto degli apparecchi televisivi, non avendo mai indicato i meccanismi o le modalita' di concessione di detti beni, ne' tanto meno gli effettivi destinatari.

2. Il secondo motivo - rubricato: violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 58 e articolo 74, comma 2 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 599 del 1973, articolo 4 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 599 del 1973, articolo 4, in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 118 ed all'articolo 360 c.p.c., n. 3 - attiene al recupero a tassazione, ai fini ILOR, avente ad oggetto il ricalcolo della quota di interessi passivi e spese generali indeducibili derivante dal

rapporto espresso dalla frazione avente al numeratore l'ammontare dei ricavi tassati e al denominatore l'ammontare dei ricavi totali.

La ricorrente, premesso, in fatto, di avere inserito, in sede di determinazione degli interessi e dei costi e degli oneri non suscettibili di imputazione specifica, al numeratore della frazione che esprime il rapporto che determina la deducibilita' dei componenti negativi in questione, l'ammontare corrispondente al 50% degli interessi attivi derivanti da mutui a Regioni, Province e Comuni (per i quali la disciplina normativa dell'epoca stabiliva l'esenzione nella misura del 50% ai fini IRPEG e l'assoggettamento a tassazione ai fini dell'ILOR), deduce l'errore in diritto perpetrato dal Giudice di appello che aveva avallato l'operato dell'Ufficio il quale, ritenendo che dal numeratore del rapporto di indeducibilita' dovessero essere esclusi gli interessi maturati sui titoli sottoscritti prima del 1.1.1974, aveva operato il ricalcolo (del rapporto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 58) non solo tenendo conto di minori proventi esenti ai fini ILOR rispetto a quelli considerati ai fini IRPEG, ma anche dei maggiori proventi esenti (o comunque non tassati) quali l'ulteriore 50% dei proventi (interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari sottoscritti ante 1/1/1974), dichiarati esenti dall'ILOR ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 37, ma assoggettati a IRPEG.

2.1 La censura e' fondata. In materia, questa Corte (v. sentenza n. 1946 del 10/02/2012 che richiama Cass. n. 13806 del 2005) ha statuito il seguente principio: "in tema di Ilor, ai soli fini della determinazione della percentuale di deducibilita' degli interessi passivi dal reddito d'impresa imponibile, i redditi esenti da tale imposta in base alle previsioni di norme speciali vanno sottratti, al numeratore del rapporto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, articolo 58, comma 1, dall'imponibile Irpeg, in deroga alla regola della coincidenza tra base imponibile Irpeg e base imponibile Ilor, prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 599, articolo 4.".

Il Collegio ritiene di aderire a tale orientamento essendosi, condivisibilmente, affermato che "In tema di Ilor, ai soli fini della determinazione della percentuale di deducibilita' degli interessi passivi dal reddito d'impresa imponibile, i redditi esenti dall'imposta in base alle previsioni di norme speciali...vanno sottratti, al numeratore del rapporto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 58, comma 1, dall'imponibile Irpeg, in deroga alla regola della coincidenza tra base imponibile Irpeg e base imponibile Ilor 13806 del 2005. E' infatti da rilevare che il principio - espresso dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 599 del 1973, articolo 4 - della coincidenza della base imponibile Ilor con la base imponibile Irpeg va coordinato con la funzione propria del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 58, comma 1, che individua la percentuale di deducibilita' degli interessi passivi nella misura risultante dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito imponibile e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, compresi quelli che fruiscono di esenzioni. In proposito questo giudice di legittimita' ha ritenuto che "l'articolo 58 stabilisce (...) una presunzione assoluta che gli interessi passivi riguardano sia i redditi di impresa imponibili, sia quelli esenti, nella proporzione in cui i ricavi e proventi che danno luogo a redditi imponibili stanno all'ammontare complessivo di tutti i proventi e ricavi, ivi compresi quelli danti luogo a redditi esenti" (v. Cass. n. 15205 del 2000). Se questa e', dunque, la

funzione e la ratio del cit. articolo 58, risulta evidente che, nell'individuazione del reddito imponibile ai (soli) fini del calcolo della percentuale di deducibilita', laddove la norma sia applicata all'Ilor, non puo' non tenersi conto delle specifiche ipotesi di esenzione da tale imposta, previste da norme speciali in deroga alla regola della coincidenza tra base imponibile Irpeg e base imponibile Ilor, pena, in caso contrario, l'irragionevolezza della suddetta presunzione, in quanto riferita ad un rapporto tra reddito imponibile e ricavi totali difforme da quello concretamente derivante dalla disciplina applicativa dell'imposta. Da quanto esposto consegue che i redditi esenti da Ilor vanno sottratti, al numeratore del rapporto previsto dall'articolo 58 cit., dall'imponibile Irpeg, in coerente applicazione del medesimo criterio logico in virtu' del quale - a vantaggio, questa volta, del contribuente - il valore relativo al reddito imponibile Irpeg va invece aumentato delle componenti reddituali esenti dall'Irpeg ma non dall'Ilor".

3. In conclusione, quindi, rigettato il primo motivo di ricorso, e accolto il secondo, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale, sezione di Bologna, in diversa composizione la quale provvedera' al riesame adeguandosi ai superiori principi e regolera' le spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso.

Accoglie il secondo, cassa, nei limiti del motivo accolto, la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna-sezione di Bologna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza