Sentenza del 25/10/2022 n. 31611 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla società ricorrente avviso di accertamento relativo alla rideterminazione del reddito d'impresa per l'anno 2007, fondata sulle seguenti osservazioni: a) indebita deduzione di perdita su crediti per Euro 86.247,47; infatti gli accertatori contestavano l'imputazione al fondo svalutazione crediti dell'indicata somma, pur facendo difetto gli elementi certi e precisi che costituiscono presupposto della deduzione ai sensi dell'art. 101, comma 5 TUIR; b) omessa capitalizzazione di costi per un finanziamento della durata di 180 mesi per Euro 34.275,42; infatti gli accertatori ritenevano che gli oneri accessori ai finanziamenti è soggetto ad ammortamento, tenendo conto della durata del finanziamento stesso, salva l'ipotesi della sua mancata erogazione, in applicazione del criterio di cui all'art. 108, comma 3 TUIR; c) indebita deduzione di canoni di leasing per Euro 325.201,14; infatti gli accertatori ritenevano che tale deduzione presuppone la dimostrazione dell'effettivo utilizzo dei macchinari oggetto del contratto; d) indebita deduzione di costi non inerenti per Euro 229.900,00; infatti gli accertatori ritenevano che i costi dedotti, essendo relativi a derivato di natura speculativa, non potessero essere dedotti in base al disposto di cui all'art. 112 TUIR.

2. La società contribuente impugnava l'avviso, ma il ricorso era respinto dalla CTP di Padova. Veniva quindi proposto appello davanti alla CTR, che però rigettava anch'essa il gravame. La società propone quindi ricorso in cassazione, affidato a sei motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita solo in vista dell'udienza a mezzo di un semplice atto di costituzione.

Motivi della decisione

che:

1. Con il primo motivo di ricorso si denunzia omesso esame di fatti decisivi in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

In particolare, dopo aver ampiamente censurato la natura asseritamente apparente della motivazione della sentenza di primo grado, la ricorrente stigmatizza la motivazione anche della sentenza d'appello per aver liquidato la complessa questione in pochissime righe, e ritenendo che l'assenza di motivazione nella sentenza di primo grado avrebbe dovuto essere rimediata in appello, affrontando in maniera più precisa la motivazione delle complesse questioni sottopostegli.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5 TUIR in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In particolare, con tale motivo la ricorrente si duole del fatto che il giudice d'appello abbia confermato quanto stabilito nell'avviso di accertamento in ordine alla non inerenza dei costi rappresentati dai canoni di leasing in quanto non dimostrato il possesso dei beni in leasing o la loro eliminazione, ed ha ritenuto che la contabilizzazione andava effettuata come differenza fra costo d'acquisto e valore attualizzato del contratto (rectius dei beni).

Ad avviso della ricorrente invece la deduzione dei canoni era corretta, in quanto si trattava di contratti stipulati dalla controllata Le Manifatture Srl , per l'adempimento delle cui obbligazioni essa ricorrente aveva prestato fideiussione. Orbene, poichè il concetto di inerenza non postula (più) che il costo sia sostenuto per realizzare una specifica componente dell'attivo, ma è sufficiente che esprima una connessione di scopo con l'impresa, e poichè l'avallo fideiussorio" avrebbe comunque comportato un coinvolgimento finanziario della società, visto che le società di leasing avevano sollecitato i pagamenti a fronte della situazione finanziaria della debitrice principale, l'inerenza sarebbe evidente.

Infatti essa sarebbe qui rappresentata dall'obbligazione fideiussoria, la cui economicità doveva essere scrutinata con riferimento al momento della sua assunzione. Il pagamento quindi, e il relativo costo, non era strumentale ad una volontà di finanziare Le Manifatture Srl , ma il subentro era stato deciso valutando l'irreversibile "inaridimento produttivo e patrimoniale" della debitrice principale.

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 41 Cost. e dell'art. 163 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In altri termini si sostiene che la negata deduzione dei costi rappresentati dai canoni di leasing si tradurrebbe in una doppia imposizione, nel senso che alla non deducibilità si affianca la tassazione del componente positivo nei confronti dell'imprenditore che ha prodotto il fattore produttivo (cioè la società di leasing).

Viene poi allegato che i beni oggetto di leasing sarebbero stati venduti ad un acquirente tunisino ante-riscatto, per assicurare il pagamento dei canoni residui.

Valorizzandosi poi una lettera d'intenti tra soci in cui si dà atto che la società La Manifattura a r.l. costituiva ormai un "ramo secco", gli accertatori avrebbero tratto argomento nel senso che il pagamento dei canoni di leasing avrebbe costituito una forma di finanziamento alla stessa, al fine di evitarne il fallimento. Ma da ciò se ne sarebbe dovuta trarre invece la conseguenza che si trattava di un credito perduto, avente le caratteristiche di cui all'art. 101 TUIR.

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 108 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con tale motivo, relativo ai costi accessori ad un finanziamento rimborsabile in più esercizi, si denuncia la ricostruzione operata dall'Ufficio e avallata dal giudice d'appello, secondo la quale gli oneri pluriennali, come appunto quelli accessori al finanziamento suddetto rimborsabile in centottanta mesi, seguono la regola dell'ammortamento pluriennale. Obietta in proposito la ricorrente che se l'art. 108, comma 3 TUIR fa riferimento alla deducibilità delle spese pluriennali

in relazione alla quota imputabile a ciascun esercizio, omette però di specificare i parametri volti a determinare siffatta quota.

Nella specie, non essendo la spesa ricollegabile ad un costo di acquisto viene comunque meno ogni nesso tra costo principale e costo accessorio.

D'altronde, come si ricava dall'art. 2426 c.c., il criterio della distribuzione su più esercizi dei costi pluriennali è delineato come una mera facoltà assoggettata a una serie di condizionalità. Poichè il fisco, con apposite circolari, ha dato atto che il disposto dell'art. 108, comma 3 TUIR, risponderebbe ai richiamati principi civilistici, sarebbe quindi erroneo il ricostruire il sistema come tale da delineare addirittura un obbligo di suddivisione tra più esercizi dei ridetti costi.

5. Con il quinto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 101 e 106 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo attiene alla ritenuta illegittima ripresa a tassazione degli importi dedotti a titolo di perdite su crediti.

Precisa la ricorrente che i crediti così portati a perdita erano vantati nei confronti della società Manifattura Srl , impresa che, come la stessa ricorrente ricorda, costituiva già nel 2007 un "ramo secco", per cui si giustificava l'operazione.

D'altronde a parere della ricorrente il fatto stesso della previsione della prescrizione come ipotesi rilevante fiscalmente di perdita del credito, costituisce una "spia segnaletica di un più ampio novero di situazioni accumulabili sul piano della ratio alla prescrizione (...) supportate dal medesimo effetto di base, l'estinzione definitiva del credito", da cui quindi deriva l'accomunabilità dell'ipotesi della rinuncia volontaria al credito stesso.

6. Con il sesto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo attiene al diniego di deduzione, anche qui condiviso dai giudici d'appello, dei costi e perdite relative al contratto swap su tassi di interesse, concluso dalla ricorrente con Unicredit. A mezzo di tale contratto quest'ultima si obbligava al pagamento posticipato a ogni scadenza periodica, sull'importo iniziale, dalla data iniziale dell'operazione, di interessi calcolati con riferimento al tasso parametro-banca; a sua volta la ricorrente si obbligava al pagamento posticipato sull'importo di riferimento dell'operazione, dalla sua data iniziale, di interessi calcolati con riferimento al tasso parametro-cliente.

Causa del contratto essendo il trasferimento del rischio economico inerente ad un'attività sottostante, sarebbe evidente la natura di derivato di "copertura", con conseguente deducibilità dei costi a mente dell'art. 112 TUIR. D'altra parte, sempre a parere della ricorrente, a differenza di quanto ritenuto tanto dagli accertatori quanto dal giudice d'appello, l'art. 112, comma 4 TUIR non attiene affatto all'unica ipotesi di deducibilità dei costi dei contratti derivati, ma semplicemente detterebbe la regola dell'assoggettabilità dei componenti negativi e positivi del contratto allo stesso regime fiscale previsto per l'attività o passività connessa, con la

conseguenza che nelle altre tipologie di derivato la deducibilità dev'essere ritenuta incondizionata.

7. Il primo motivo è inammissibile, in quanto neppure sono ivi indicati quali siano i fatti decisivi la cui mancata valutazione abbia inficiato la decisione, limitandosi a generiche doglianze sul complesso della motivazione rispetto alle difese proposte. D'altronde la gran parte del motivo è dedicata a censurare la motivazione della sentenza di primo grado, affermando poi uno specifico onere motivazionale non meglio precisato in capo al giudice d'appello proprio in ragione della asserita indeterminatezza della motivazione resa dai primi giudici.

8. I motivi secondo e terzo, attesa la loro connessione, vano trattati congiuntamente. Gli stessi sono infondati.

La tesi della ricorrente si basa sulla ricostruzione del concetto di inerenza dei costi. Essa è imperniata peraltro sul fatto che il subentro nei contratti di leasing sarebbe in realtà conseguenza degli obblighi fideiussori incombenti su essa ricorrente. La ricostruzione in termini di inerenza degli esborsi conseguenti all'escussione di un'obbligazione fidejussoria può anche essere condivisibile, e la stessa ricorrente poi conclude nel senso che per coerenza tali costi avrebbero dovuto essere riconosciuti ai sensi dell'art. 101 TUIR (cioè in tema di perdite su crediti), e che gli stessi accertatori hanno ricondotto l'operazione di subentro ad una più ampia operazione di finanziamento, che effettivamente trova riscontro in un documento redatto dai soci della Manifatture Srl , con cui essi si assumevano una serie di oneri finanziari inerenti alla società stessa.

Ma appunto, come accade nell'ipotesi in cui un garante sia chiamato a rispondere dell'obbligazione del debitore principale, non pare ammissibile procedersi alla deduzione di costi di canoni, che per stessa ammissione della contribuente non entravano in considerazione come tali (tanto che i beni non sono mai entrati nel patrimonio aziendale, e come si legge nell'avviso di accertamento, non v'è traccia alcuna di un corrispettivo pagato all'utilizzatore cedente), ma più correttamente a fronte dell'esborso sorge un credito nei confronti del debitore principale.

Ciò in fondo è quanto si ricava anche dalle stesse difese della parte ricorrente, laddove ritiene che "è l'avallo fideiussorio a rappresentare quello che può essere definito come il fatto giuridico genetico del sostenimento del costo dei canoni di leasing... e - pur in una ricostruzione secondaria - ritiene che sussistano per quegli esborsi i requisiti di cui all'art. 101 TUIR, propri appunto delle perdite su crediti (evidentemente in relazione alla situazione della Manifatture Srl come "ramo secco" sia sotto il profilo patrimoniale che reddituale).

Non solo però tali esborsi non sono configurati come pagamento di un debito altrui quale fideiussore, o comunque in virtù della lettera d'intenti intervenuta con gli altri soci, sibbene come canoni del contratto di leasing, ma mancano anche i requisiti di cui all'art. 101, il credito non risultando vantato nei riguardi di una procedura concorsuale o comunque inesigibile.

Sotto tale profilo emerge anche l'infondatezza della censura della decisione in relazione alla violazione dell'art. 163 TUIR, dal momento che il pagamento dei canoni, se inteso nell'ambito dell'operazione di finanziamento di cui s'è detto, non costituisce affatto un'espressione di doppia

imposizione, ma invece determina il sorgere di un credito verso il debitore principale, che potrà essere passato a perdita in caso di sussistenza dei requisiti di legge, come detto non dimostrati.

Prim'ancora che infondato, risulta poi inammissibile come parametro di violazione di legge il richiamo ad un articolo della Costituzione, nel caso di specie l'art. 41 Cost., poichè per denunziare il contrasto della decisione con parametri costituzionali deve semmai passare attraverso la denunzia di illegittimità costituzionale della norma applicata (Cass. Sez. U. 12/11/2020, n. 25573).

9. Il quarto motivo è del pari infondato.

Lo stesso è sostanzialmente imperniato sulla considerazione dell'equiparazione della rinuncia volontaria del credito alle ipotesi di prescrizione dello stesso, per inferirne la possibilità di dedurne l'importo.

E' ovvio però che tale conclusione appare quantomeno semplicistica.

In effetti il principio a cui si ispira il regime fiscale della detraibilità degli importi dei crediti inesigibili è ispirato all'oggettività di tale condizione.

In particolare l'art. 101, comma 5 TUIR, stabilisce che sussistono elementi certi e precisi, in presenza dei quali si può dedurre l'importo "per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 182-bis o un piano attestato ai sensi del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 67, comma 3, lett. d), o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 Euro per le imprese di più rilevante dimensione di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27, comma 10, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, e non superiore a 2.500 Euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.".

Ne deriva che, pur essendo quello del credito prescritto un'ipotesi di perdita definitiva dello stesso, l'equiparare ai fini fiscali a tale ipotesi quella della rinuncia volontaria significa obliterare tutto il resto della disciplina riportata. Infatti basterebbe a un creditore rinunciare volontariamente ad un credito che teme non verrà adempiuto, per vanificare la condizione,

prevista dal legislatore, che il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale, o le altre condizioni previste in caso di debiti di modesta entità, ed infine la possibilità di cancellare i crediti solo in applicazione dei principi contabili.

Deve dunque confermarsi che al fine della relativa deduzione fiscale, occorre la presenza dei requisiti stabiliti dalla disposizione sopra riportata.

10. Anche il quinto motivo risulta infondato.

Al di là delle anche qui ampie argomentazioni proposte dalla ricorrente, resta infatti fermo il fatto che l'art. 108 TUIR stabilisce senza meno il principio in base al quale gli oneri pluriennali sono deducibili in virtù del criterio della competenza, utilizzando peraltro la significativa espressione "nel limite" con riferimento alla quota imputabile a ciascun esercizio, ed a fronte di oneri accessori inerenti ad un finanziamento da rimborsarsi in centottanta mesi, non si saprebbe individuare criterio differente da quello dell'imputabilità sulla base di tutti i relativi esercizi in cui il finanziamento stesso dev'essere rimborsato.

Il fatto che il criterio della competenza dei costi pluriennali sia configurato sul piano civilistico come costituente una facoltà, non implica che analoga caratteristica riguardi il relativo regime fiscale, ed il richiamo da parte di una circolare del principio per cui quest'ultimo sia riferibile al criterio civilistico, se da un lato non comporta affatto l'estensione della caratteristica della relativa facoltatività, dall'altro non può certo vincolare l'interpretazione di una norma primaria.

11. Anche il sesto motivo è infondato.

Infatti, discendendo nella specie dalla stessa descrizione dell'operazione su derivati la relativa natura speculativa, va fatta applicazione del principio secondo cui "In tema di deducibilità degli accantonamenti per la copertura del rischio inerente ad operazioni su derivati, la società non operante nel settore creditizio o finanziario che invochi l'applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 112 ha l'onere di allegare e di provare che la finalità del contratto di "interest rate swap" è di coprire operazioni che attengono all'esercizio dell'attività imprenditoriale, atteso che l'inerenza sussiste non ogni qual volta la componente negativa sia riferibile a una qualsiasi operazione idonea a produrre reddito, bensì in relazione all'oggetto dell'impresa" (Cass. 15/01/2020, n. 559).

12. Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 5.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 27 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 25 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza