

Sentenza del 19/12/2022 n. 37159 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento-pagamento canoni operazione finanziamento- Indebita deduzione costi - doppia imposizione- non sussiste -insorgenza credito verso debitore principale - sussiste-.

Massima:

In tema di doppia imposizione i sensi dell'art. 163 TUIR, il pagamento dei canoni della società subentrante, se inteso nell'ambito di un'operazione di finanziamento non costituisce 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla società controricorrente avvisi di accertamento relativi alla rideterminazione del reddito d'impresa per l'anno (---), fondati sulle seguenti osservazioni: a) omessa capitalizzazione di oneri pluriennali (nella specie fatture per perizie di immobili); b) indebita deduzione di costi non inerenti (nella specie canoni di leasing).

2. La società contribuente impugnava gli avvisi, e il ricorso era accolto dalla CTP. Veniva quindi proposto appello davanti alla CTR, che però rigettava anch'essa il gravame. L'Agenzia propone così ricorso in cassazione affidato a due motivi. La contribuente si è costituita con controricorso per resistere all'impugnativa.

Ragioni della decisione

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

Ritiene in proposito la stessa che, avendo le due fatture contestate ad oggetto consulenze tecniche su immobili (e precisamente le consulenze erano da ricollegarsi all'ampliamento e ristrutturazione dei fabbricati), dovesse trovare applicazione l'art. 108 TUIR, per cui tali costi seguono le regole di deduzione del cespite cui si riferiscono, e dunque trattandosi di costi incrementativi dovessero essere ammortizzati nella quota annuale del tre per cento, e non costi

che esplicano la loro utilità nell'arco dell'esercizio in cui furono sostenuti e dedotti, come erroneamente ritenuto dalla CTP prima e dalla CTR poi.

1.1. Il motivo è fondato, dal momento che i costi in oggetto appartengono alla categoria delle spese di manutenzione dell'immobile e per esse la disciplina da seguire è differente a seconda che le stesse costituiscano incremento del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono, ovvero siano imputate al conto economico: nel primo caso, infatti, non trova applicazione la disciplina contenuta all'art. 102, comma 6 Tuir e la loro deduzione è collegata a quella delle quote di ammortamento dei beni cui le spese si riferiscono; nel secondo caso, invece, trova applicazione la disciplina di cui all'art. 102, comma 6 Tuir, invocata dal contribuente. Da tanto consegue la necessità dei relativi accertamenti.

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

Invero ad avviso dell'Agenzia, la Commissione d'appello avrebbe errato laddove ha ritenuto che legittimamente la contribuente avrebbe dedotto il canone di leasing, in quanto la stessa era fideiussore del titolare insolvente del contratto, e quindi pagando i canoni non avrebbe fatto altro che accollarsi costi che comunque avrebbe dovuto sostenere. Invero, a parere dell'Agenzia il pagamento si poneva nell'ambito di un'operazione complessiva di finanziamento dell'utilizzatrice Le Manifatture Srl da parte dei soci, e pertanto avrebbe dovuto essere contabilizzata come il sorgere di un credito verso tale società. Ma la contribuente li avrebbe dedotti come canoni e non avendo dimostrato di essere entrata in possesso dei beni nè ha dimostrato la correlazione dei costi con i ricavi, faceva difetto il requisito dell'inerenza.

2.2. Il motivo è fondato.

La tesi della controricorrente, poi sposata dalla pronuncia d'appello, 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 di essa. 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, tra i quali la Panama Trimmings, 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 non entravano in considerazione come tali (tanto che i beni non sono mai entrati nel patrimonio aziendale), ma più correttamente a fronte dell'esborso per il pagamento in luogo del debitore garantito. Ciò in fondo è quanto si ricava anche dalle stesse difese della parte controricorrente.

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, rispetto ai quali non risulta offerta la prova del possesso dei beni e del relativo utilizzo, 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 difesa della controricorrente con riguardo all'asserita violazione (da parte dell'accertamento) 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.

3. L'accoglimento del ricorso determina la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, che provvederà altresì alla determinazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda altresì di determinare le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza