Sentenza del 19/07/2023 n. 21233 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento per l'anno di imposta 2003, emesso nei confronti di Gestioni Alberghiere Srl , l'Agenzia delle entrate recuperava a imposizione, ai soli fini Irpeg, la somma di Euro 291.393,00, per canoni di locazione finanziaria non deducibili, e, a fini Irpeg e Irap, la somma di Euro 328.607,00, quale sopravvenienza attiva realizzata per risarcimento danni.

In particolare, evidenziava che:

- in primo luogo, i canoni di leasing immobiliare non erano deducibili in quanto il contratto di leasing aveva durata inferiore a otto anni, ai sensi del disposto dell'art. 102, comma 7, t.u.i.r. , nella formulazione vigente ratione temporis;

- in secondo luogo, la società aveva stipulato una transazione con la Finworld Spa concedente del bene oggetto di leasing, da cui aveva conseguito, a titolo risarcitorio per il mancato godimento del bene stesso, la somma di Euro 620.000,00, parte della quale (Euro 291.393,96) compensata con i canoni ancora dovuti; pertanto, l'ufficio recuperava a imposizione la residua somma di Euro 328.607,00 quale sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 55 (poi 88) t.u.i.r. .

2. La società contribuente proponeva ricorso con cui evidenziava che non potesse parlarsi di sopravvenienza fiscalmente rilevante per assenza di deduzione della spesa negli esercizi precedenti, in quanto la società, consapevole della indeducibilità dei canoni, aveva sempre ripreso a tassazione gli stessi, inserendo una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi; specificava che la variazione in diminuzione indicata nella dichiarazione dei redditi non era analitica ma era di un importo pari alla differenza tra le variazioni in aumento (l'importo dei canoni di leasing) e le variazioni in diminuzione (pari alla somma conseguita a seguito della transazione e ad altra somma per rinuncia dei soci).

La Commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva il ricorso; in particolare, pur evidenziando l'irrituale compensazione operata in dichiarazione, riteneva che la sopravvenienza non fosse tassabile in quanto costituente il ristoro di somme non dedotte in precedenti esercizi e che i canoni di leasing erano stati inseriti nelle variazioni in aumento sebbene irritualmente compensandoli con le variazioni in diminuzione.

3. La Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate, compensando le spese di lite.

In particolare, riteneva che la somma di Euro 328.606,00 Euro conseguita per risarcimento del danno subito doveva considerarsi sopravvenienza tassabile, ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. a) t.u.i.r. , e quindi non poteva essere inserita tra le variazioni in diminuzione, mentre la somma di Euro 291.393,00, per i canoni di leasing immobiliare per un contratto di durata inferiore a otto anni non deducibili ai sensi dell'art. 102, comma 7, t.u.i.r. , non era stata inserita tra le variazioni in aumento.

4. Contro tale sentenza propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidandosi a tre motivi, illustrati da tempestive memorie sia per l'udienza del 16 dicembre 2022 che per l'udienza dell'11 maggio 2023.

Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Il pubblico ministero ha presentato conclusioni scritte per il rigetto del ricorso.

La causa è stata trattata all'udienza pubblica del'11 maggio 2023, svoltasi ex D.L. 28/10/2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla l. 18/12/2020, n. 176 , prorogato dall'art. 8 del D.L. 29/12/2022, n. 198, conv. in l. 24/02/2023, n. 14 .

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo d'impugnazione, proposto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c. , la società, in merito agli elementi negativi di reddito non deducibili, cioè i canoni di leasing per la somma di Euro 291.393,96, lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 7, deducendo che in realtà non vi sia stata alcuna contabilizzazione fiscale del costo in quanto essa aveva operato una compensazione tra l'importo che avrebbe dovuto ricevere a titolo transattivo dalla Finworld Spa e i canoni ad essa dovuti.

Col secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c. , la società, in merito agli elementi positivi di reddito non dichiarati, lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, comma 3 e comma 4, già art. 55, deducendo la non imponibilità delle somme ricevute a titolo risarcitorio, quali sopravvenienze, in quanto legate al ristoro di somme per spese non dedotte in precedenti esercizi.

Col terzo motivo, proposto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c. , la società deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 88, comma 3 e comma 4, e 107, comma 7, in relazione al fatto controverso della correttezza e rispondenza dei dati di cui al bilancio civilistico al correlato modello Unico 2004, redditi 2003. Deduce che la C.T.R. abbia errato laddove ha ritenuto indebitamente dedotta tra i componenti negativi la somma di Euro 364.500,00 inerente alla rinuncia al credito da finanziamento soci; laddove ha ritenuto dedotto il costo dei canoni di leasing, atteso che nel bilancio non vi era traccia della deduzione; laddove ha ritenuto imponibile la sopravvenienza anche a fronte di spese non dedotte in esercizi precedenti; infine laddove ha omesso la considerazione delle argomentazioni difensive e dei documenti probatori allegati ed attestanti i criteri seguiti nella contabilizzazione e redazione della dichiarazione dei redditi, che hanno costituito sin dall'inizio un fatto controverso dibattuto tra le parti.

2. Il primo motivo è inammissibile.

Premessa la incontroversa imponibilità delle somme versate quali canoni di leasing immobiliare, ai sensi dell'art. 102, comma 7, t.u.i.r, nella formulazione vigente ratione temporis, per mancanza del necessario requisito della durata di almeno otto anni del contratto, oggetto della statuizione della C.T.R. è che la società abbia o meno indicato nella dichiarazione dei redditi il costo tra le variazioni in aumento (dovendo infatti il soggetto di imposta inserire in dichiarazione il costo fiscalmente non deducibile tra le variazioni in aumento rispetto al dato di bilancio), accertamento conclusosi negativamente.

Precisato che la questione rilevante è quindi la presenza in dichiarazione dei redditi della variazione in aumento, il motivo, a fronte delle statuizioni della C.T.R., in realtà censura, sotto forma di violazione e falsa applicazione di legge, la valutazione e l'interpretazione delle risultanze istruttorie, peraltro neanche precisamente individuandole, rivelandosi quindi inammissibile perchè di fatto volto ad un generico riesame delle medesime e del fatto ad esse sotteso, oggetto di esplicito accertamento da parte dei giudici di appello.

3. Il secondo motivo, esposto in termini estremamente scarni, è inammissibile e comunque infondato.

3.1. L'art. 88 t.u.i.r. regola le sopravvenienze attive in senso proprio, al comma 1, e in senso improprio (o anche definite come sopravvenienze attive assimilate), al comma 3.

La necessità di considerare le sopravvenienze in senso proprio quali componenti positivi di reddito (al pari delle sopravvenienze passive quali componenti negativi) nasce dal principio posto dall'art. 76 t.u.i.r. secondo cui l'imposta è dovuta per ciascun periodo di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma. Di conseguenza gli eventi che modificano componenti positivi o negativi di reddito contabilizzati in precedenti esercizi non possono trovare spazio per modificare la precedente dichiarazione e devono essere fatti valere in periodi successivi. L'evento sopravvenuto può comportare una modificazione di segno positivo o di segno negativo della componente già computata e quindi una sopravvenienza attiva o passiva.

Pertanto, l'art. 88, comma 1, t.u.i.r. prevede che siano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite o oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi nonchè la sopravvenuta inesistenza di spese, perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte in precedenti esercizi.

Le sopravvenienze attive improprie o in senso lato o assimilate sono previste dal comma 3 dell'art. 88 t.u.i.r. , che alla lett. a) indica le indennità risarcitorie di danni diversi da quelli considerati dall'art. 85, comma 1, lett. f) e dall'art. 86, comma 1, lett. b); le esclusioni riguardano le indennità risarcitorie per perdita o danneggiamento, rispettivamente, di beni merce e di beni dell'impresa diversi dai beni merce, in quanto i primi generano ricavi e i secondi plusvalenze. Le sopravvenienze in senso improprio derivano quindi da un evento sostanzialmente estraneo alla normale gestione della impresa e non modificano voci di reddito precedentemente computate a fini fiscali.

3.2. Sotto il profilo dell'ammissibilità, il motivo si limita a richiamare una dottrina riferita al testo del comma 1 dell'art. 88 t.u.i.r. , dedicato alle sopravvenienze in senso proprio, sulla cui necessaria correlazione con la spese dedotte nei precedenti esercizi non vi è alcuna incertezza, essendo prevista esplicitamente dalla disposizione, ma che non è la disposizione rilevante nel caso in esame.

3.2. In secondo luogo, pur volendosi ritenere, dalla lettura complessiva del ricorso, che l'assunto di fondo sia legato alla correlazione tra l'indennizzo conseguito e i canoni pagati negli anni precedenti a titolo di leasing, trattasi di circostanza che però non è indicata nella sentenza della C.T.R., e la ricorrente non trascrive, neanche in parte, la transazione da cui l'indennizzo è derivato (transazione di cui non è indicata la produzione nel giudizio di merito), il che non consente alcuna valutazione al riguardo; nè essa indica in maniera chiara per quali ragioni il canone degli anni precedenti sia da considerarsi non dedotto (anche questa circostanza non esaminata espressamente dalla C.T.R.).

3.3. Infine, comunque, nel merito Cass. 13/08/2020, n. 17011 ha evidenziato che l'argomentazione della necessaria simmetria tra la sopravvenienza attiva e le spese non dedotte negli anni precedenti è tuttavia viziata dalla sovrapposizione tra i due diversi rapporti, quello tributario e quello contrattuale, nei quali trovano rispettivamente titolo il debito tributario ed il credito indennitario. Il pagamento del canone non costituiva, quindi, il componente negativo deducibile da porre in relazione simmetrica con l'indennizzo, ma era uno degli eventi al cui verificarsi si era prodotta la lesione della consistenza patrimoniale da ristorare, individuata nel mancato pieno godimento del bene. Pertanto, sulla mera base della parziale coincidenza solo quantitativa tra debito fiscale ed indennizzo sopravvenuto, non può assumersi l'irrilevanza fiscale di quest'ultimo, facendo leva sulla natura di costo indeducibile della passività fiscale che lo ha reso dovuto.

4. Il terzo motivo è formulato sia come violazione di legge, e quindi ai sensi del n. 3 dell'art. 360, che come vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 5.

Sebbene siamo richiamati entrambi i parametri dell'art. 360 c.p.c. , il motivo si articola in censure singolarmente individuabili, sicchè è complessivamente esaminabile, ma le censure sono tutte parimenti inammissibili (con la precisazione che il richiamo dell'art. 107 anzichè all'art. 102 t.u.i.r. debba considerarsi frutto di mero errore materiale).

4.1. E' infatti inammissibile la censura dell'affermazione della C.T.R. che ha ritenuto indebitamente dedotta tra i componenti negativi la somma di Euro 364.500,00 inerente alla rinuncia al credito da finanziamento soci, trattandosi di una osservazione estranea al thema decidendum, ed irrilevante ai fini del decisum, non essendo tale somma oggetto di ripresa.

4.2. Le censure secondo le quali la C.T.R. avrebbe errato laddove ha ritenuto dedotto il costo dei canoni di leasing, atteso che nel bilancio non vi era traccia della deduzione, e laddove ha ritenuto imponibile la sopravvenienza attiva, anche a fronte di spese non dedotte in esercizi precedenti, appaiono una mera reiterazione del primo e del secondo motivo di ricorso.

4.3. Infine, il motivo è inammissibile ove censura la decisione dei giudici di appello che avrebbero omesso la considerazione delle argomentazioni difensive e dei documenti probatori allegati ed attestanti i criteri di contabilizzazione eseguiti e di redazione e la dichiarazione dei redditi, che hanno costituito sin dall'inizio un fatto controverso assai dibattuto tra le parti.

Il fatto di cui si lamenta l'omesso esame, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 deve essere un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. 06/09/2019, n. 22397; Cass. 03/10/2018, n. 24035; Cass. 08/09/2016, n. 17761; Cass., Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. 08/10/2014, n. 21152; Cass. 04/04/2014, n. 7983; Cass. 05/03/2014, n. 5133); il fatto in questione deve essere decisivo; per potersi configurare il vizio è necessario che la sua considerazione avrebbe condotto a diversa decisione con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, in un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data (Cass. 13/06/2022, n. 19049; Cass., Sez. U., 08/04/2022, n. 11453) e il fatto stesso non deve essere stato esaminato dal giudice, e deve essere un fatto, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale) che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti.

Nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c. il ricorrente deve indicare il fatto storico, il cui esame sia stato omesso, il dato, testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il come e il quando tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua decisività, fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 e n. 8054; Cass., Sez. U., 30/07/2021, n. 21973).

Questa Corte, a Sezioni Unite, con ordinanza 18/03/2022, n. 8950, ha precisato che "Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6) - quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021 - non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito".

Nel caso di specie il motivo non corrisponde a tali canoni di sua necessaria formulazione, limitandosi ad un generico e complessivo richiamo delle argomentazioni difensive e dei documenti probatori allegati ed attestanti i criteri di contabilizzazione eseguiti e di redazione e la dichiarazione dei redditi, che hanno costituito sin dall'inizio un fatto controverso assai dibattuto tra le parti e invocando quindi, in maniera generica, un complessivo riesame del merito della controversia.

5. In conclusione, il ricorso deve essere respinto, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese in favore di Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore di Agenzia delle entrate, che liquida in Euro 7.800,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla l. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza