

Sentenza del 27/11/2024 n. 30590 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifiche eseguite dalla Guardia di Finanza in relazione a più anni d'imposta e concluse con la consegna di Processo Verbale di Costatazione, l'Agenzia delle Entrate notificava alla A.A. Spa, esercente l'attività di costruzione e commercializzazione di cassoni per veicoli industriali e commerciali, l'avviso di accertamento n. (Omissis), avente ad oggetto la pretesa di pagamento di maggiori tributi Ires ed Irap, oltre accessori, con riferimento all'anno 2004, in conseguenza del disconoscimento della deducibilità di alcuni costi. Per quanto ancora di interesse, l'Amministrazione finanziaria contestava la deducibilità degli oneri sostenuti in conseguenza della sottoscrizione di strumenti finanziari derivati, in particolare si trattava di contratti di Interest Rate Swap (controric., p. 5).

2. La società impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia contestando, tra l'altro, che in relazione al precedente anno 2003 l'Agenzia delle Entrate aveva stipulato accertamento con adesione concordando sull'inerenza dei costi derivanti dai contratti di swap, mentre ora la negava in relazione all'anno 2004. Nella prospettazione della società, in ogni caso, gli stipulati contratti aventi ad oggetto strumenti finanziari derivati avevano finalità di copertura, e gli oneri sopportati erano perciò senz'altro deducibili. La CTP riteneva fondate le difese proposte dalla contribuente ed annullava l'avviso di accertamento. Questa decisione, impugnata dall'Amministrazione finanziaria, era confermata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria.

3. L'Agenzia delle Entrate ricorreva in cassazione avverso la decisione sfavorevole conseguita dal giudice dell'appello e la Corte di legittimità, con provvedimento Cass. sez. VI-V, 10.12.2013, n. 27570, cassava con rinvio la decisione impugnata, rilevando la mera apparenza della sua motivazione.

4. Il giudizio era riassunto dalla società innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, che nuovamente si pronunciava nel senso dell'invalidità dell'avviso di accertamento impugnato.

5. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione pronunciata dalla CTR dell'Umbria, l'Amministrazione finanziaria, affidandosi a tre strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso la contribuente, che ha pure depositato memoria.

5.1. Il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Aldo Ceniccola, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, ed ha domandato accogliersi il ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Ente impositore contesta la violazione dell' art. 10 della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), e degli artt. 2 e ss. del D.Lgs. n. 218 del 1997 , per avere la CTR erroneamente ritenuto che sia stato leso il legittimo affidamento della contribuente non essendo stata riconosciuta l'inerenza dei costi sostenuti per effetto della stipula dei contratti di swaps, sebbene l'inerenza fosse stata riconosciuta nell'accertamento con adesione concordato in relazione all'anno precedente.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria censura la nullità della decisione adottata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., e dell' art. 36 , secondo comma, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , perché il giudice di appello non ha espresso una propria motivazione della decisione adottata, limitandosi a proporre "un assemblaggio di affermazioni apodittiche prive di supporto argomentativo" (ric., p. 12).

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in conseguenza della violazione degli artt. 109 e 112 (già 103 bis), comma 8, del D.P.R. n. 817 del 1986 (Tuir), nonché dell' art. 2697 cod. civ., l'Agenzia delle Entrate critica il giudice del gravame per non aver rilevato che con riferimento agli enti non creditizi la deducibilità dei costi conseguenti all'acquisto di titoli derivati rimane comunque subordinata alla prova dell'inerenza, che non è stata fornita dalla società, e comunque l'inerenza non sussisteva.

4. La controricorrente ha insistentemente affermato l'inammissibilità del ricorso introdotto dall'Amministrazione finanziaria, che nella sua prospettazione domanderebbe una inammissibile rinnovazione della valutazione dei fatti di causa in sede di giudizio di legittimità.

4.1. Invero l'Amministrazione finanziaria contesta la rilevanza precettiva, nel caso di specie, del principio di legittimo affidamento in sede di accertamento tributario, e censura l'erronea valutazione espressa dal giudice dell'appello, che non ha tenuto conto della previsione legale la quale richiede la dimostrazione dell'inerenza dei costi ai fini della loro deducibilità da parte del ricorrente, critiche effettivamente riconducibili alla invocata violazione di legge. Inoltre la ricorrente afferma il difetto di una motivazione reale nella pronuncia della CTR, questione di nullità che è consentito sollevare nel giudizio di cassazione.

La censura di inammissibilità del ricorso risulta pertanto infondata.

Può quindi osservarsi che le contestazioni proposte dall'Amministrazione finanziaria presentano profili di connessione, e possono essere trattate congiuntamente per ragioni di sintesi e di chiarezza espositiva.

5. La CTR scrive sul punto controverso che "infondato è il recupero relativo agli oneri sugli strumenti derivati. Rileva al riguardo la Commissione che l'identico rilievo è stato ritenuto insussistente dalla stessa amministrazione finanziaria in sede di accertamento con adesione relativo al periodo d'imposta 2003, in occasione del quale l'ufficio di Verona dell'Agenzia delle Entrate ha concluso nel senso che '... il costo sostenuto dalla società deve ritenersi inerente ...'

(doc. 4 prodotto dalla società). Non è dato, pertanto, comprendere le motivazioni per le quali l'Ufficio, contraddicendo il proprio precedente operato, contesti oggi una asserita indeducibilità connessa a finalità speculative dell'operazione di currency swap, peraltro non adeguatamente dimostrata e, comunque in violazione del legittimo affidamento ingenerato nel contribuente a seguito della suddetta adesione" (sent. CTR, p. 3). Il giudice dell'appello non aggiunge altro, sebbene si pronunci in sede di rinvio di una decisione cassata perché caratterizzata da una motivazione meramente apparente.

5.1. Una prima considerazione deve operarsi in relazione al corretto inquadramento giuridico dei contratti stipulati dalla contribuente, che la CTR qualifica quali Currency Swaps e la contribuente inquadra invece più correttamente quali Interest Rate Swaps. Nel caso di specie può rilevarsi che la questione risulta di modesto rilievo, perché si tratta comunque di contratti aleatori, usualmente caratterizzati da pregnanti finalità speculative.

5.2. Tanto premesso la laconica motivazione adottata dalla CTR propone due argomenti, ed afferma innanzitutto che l'accertamento

tributario sarebbe illegittimo perché in sede di accertamento con adesione, positivamente concluso in relazione all'anno precedente, l'Agenzia delle Entrate aveva convenuto sulla inerenza dei costi dipendenti dai contratti di swap. In conseguenza ne risulterebbe leso il principio del legittimo affidamento del contribuente.

Inoltre, sia pure per inciso, il giudice del gravame osserva che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe adeguatamente dimostrato le finalità speculative perseguite dalla società stipulando i contratti di swap. Entrambi gli argomenti non risultano condivisibili.

5.2.1. Il fatto che l'Agenzia delle Entrate stipuli a determinate condizioni con un contribuente, in relazione ad una specifica annualità, un accertamento con adesione, strumento in senso lato transattivo che ha pure la specifica finalità di ridurre il contenzioso ed i tempi dell'accertamento tributario, con ricadute benefiche per il contribuente, non importa alcun legittimo affidamento del contribuente in relazione ad accertamenti tributari non compresi nell'accordo, e non importa alcun vincolo per l'Amministrazione finanziaria con riferimento agli accertamenti tributari relativi a diversi anni d'imposta.

Tanto deve osservarsi anche a prescindere dai rilievi proposti dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha osservato che la situazione, rispetto all'anno precedente, risultava comunque diversa, perché nel 2004 "la società aveva iscritto per la prima volta in bilancio il valore nozionale dei contratti di swap ed effettuato un accantonamento al Fondo rischi ed oneri ..." (ric., p. 11 s.).

5.2.2. Inoltre, la CTR osserva che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe provato le finalità speculative perseguite dalla società nello stipulare i contratti di swap. L'argomento è mal proposto.

La A.A. Spa, società non operante nel settore creditizio ed anzi dedita all'attività di costruzione e commercializzazione di cassoni per veicoli industriali e commerciali, sostiene di aver diritto alla deduzione di costi relativi agli oneri sostenuti in conseguenza di contratti di swap stipulati con

finalità di copertura, e pertanto gli oneri sopportati dovrebbero ritenersi inerenti. Poiché è la società che afferma la deducibilità dei costi, ad essa compete dimostrare di possedere i requisiti per conseguirla. La questione non è quindi se l'Agenzia delle Entrate abbia provato la natura speculativa dei contratti di swap, come mostra di ritenere necessario il giudice dell'appello, bensì verificare se la società abbia provato che i contratti aventi ad oggetto titoli derivati siano stati stipulati con finalità di copertura (e non speculative).

Dal combinato disposto degli artt. 103 bis, comma 3, e 112, comma 2, nelle formule vigenti *ratione temporis*, nonché dell' art. 109 del Tuir , discende che i contratti di swap (tra l'altro) importano la deducibilità degli interessi passivi sol quando le operazioni finanziarie siano state poste in essere con finalità di copertura del rischio, e sempre che sia rispettato il principio dell'inerenza rispetto all'oggetto dell'impresa.

5.2.3. Sembra opportuno ricordare che i principi contabili nazionali OIC 19 (par. C. VII) e 32, unitamente alle determinazioni di Bankitalia (166/1992, par. 5.9) e Consob (26.2.99), pongono una stretta correlazione finalistica e contabile tra operazioni a rischio e strumenti finanziari di copertura del rischio medesimo. Pertanto, affinché un'operazione possa essere qualificata di copertura, devono essere verificati i seguenti requisiti: i) intento reso palese di realizzare la copertura;

ii) correlazione tra le caratteristiche tecnico-finanziarie dello strumento di copertura (scadenze, tassi, etc.) e le corrispondenti caratteristiche delle passività coperte;

iii) dimostrabilità delle due condizioni precedenti sulla base di documenti che le comprovino (es. delibere CdA; nota integrativa bilancio; relazioni sindaci, revisori etc.; scritture di collegamento; collegamenti negoziali; presupposizioni ...).

Gli strumenti che non siano obiettivamente classificabili come "di copertura" sulla base dei ridetti principi regolativi devono essere considerati come "di negoziazione", ovvero sia "derivati speculativi". L'indagine sugli Interest rate swap in questo senso manca nella sentenza d'appello.

5.2.4. Merita ancora di essere segnalato in proposito, anche per evidenziare l'infondatezza delle tesi esposte dalla controricorrente (controric., p. 50 ss.), come questa Corte di legittimità abbia già avuto occasione di chiarire, in generale, che "in tema di deducibilità dei costi ai fini fiscali, devono essere esclusi dai componenti negativi del reddito d'impresa gli accantonamenti per la copertura del rischio inerente il contratto di "interest rate swap", quando la società non operi nel settore creditizio o finanziario, in ragione dell'insussistenza del requisito dell'inerenza del costo che non può essere correlato alla mera idoneità dell'operazione a produrre reddito, dovendo essere riferibile all'oggetto dell'attività di impresa. (Nella specie, la S.C. ha affermato il principio rispetto ad una società avente ad oggetto la produzione ed il commercio di metalli, acciaio e prodotti siderurgici)", Cass. sez. V, 23.5.2018, n. 12738 ; e non si è mancato di specificare che "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 dell' art. 112 del D.P.R. n. 917 del 1986 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. sez. V, 15.1.2020, n. 559 ; confermandosi quindi che "in tema di redditi d'impresa, il requisito dell'inerenza dei costi deducibili attiene alla compatibilità, coerenza e correlazione di detti costi non ai ricavi in sé, bensì all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi. (Fattispecie in cui la S.C. ha escluso tale requisito non avendo la società contribuente provato la correlazione esistente tra la perdita derivante dalla stipulazione di un contratto di "interest rate swap" e la finalità di copertura di operazioni attinenti all'attività d'impresa)", Cass. sez. V, 17.1.2020, n. 902 .

Erra pertanto la CTR nella ripartizione dell'onere probatorio, ed anche in relazione a tale profilo le critiche proposte dall'Amministrazione finanziaria risultano fondate.

6. In definitiva il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate deve essere accolto, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria perché proceda a nuovo giudizio.

7. Deve ancora aggiungersi che la controricorrente ha domandato anch'essa, in via subordinata, di rinviare la causa al giudice del merito, in conseguenza dello ius superveniens favorevole alla contribuente in materia di sanzioni, per effetto del disposto di cui all' art. 15 del D.Lgs. n. 158 del 2015 e norme collegate.

7.1. Invero la revisione del sistema sanzionatorio invocata dalla società, di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 , non ha previsto una generalizzata riduzione delle sanzioni tributarie, ma ha dettato una diversa disciplina che risulta in parte favorevole per il contribuente.

Lo ius superveniens risulta peraltro vigente in relazione a tutti i giudizi ancora in corso (cfr. Cass. sez. V, 30.3.2021, n. 8716), ed è compito innanzitutto del giudice del merito pronunciarsi sul se debba applicarsi al contribuente una disciplina sanzionatoria più favorevole, anche in considerazione delle ulteriori normative sopravvenute segnalate dalla controricorrente in memoria (D.Lgs. n. 87 del 2024 , art. 5). La richiesta proposta dalla contribuente, nei termini esposti, deve pertanto essere accolta.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, e provveda pure a regolare le spese processuali del giudizio di legittimità tra le parti.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza