AULA 'B'

3994.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

TRIBUTI ALTRI

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 11755/2014

Cron. 3994

Rep.

Ud. 05/11/2020

CC

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FEDERICO SORRENTINO - Presidente -

Dott. LUCIO NAPOLITANO - Consigliere -

Dott. MICHELE CATALDI - Consigliere -

Dott. PASQUALINA ANNA PIERA CONDELLO - Consigliere -

Dott. VALERIA PIRARI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 11755-2014 proposto da:

(omissis) SRL, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

nonchè contro

2020

3991

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- resistente -

avverso la sentenza n. 173/2013 della COMM.TRIB.REG.

LAZIO
di ROMA, depositata il 14/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 05/11/2020 dal Consigliere Dott. VALERIA PIRARI;

Avverso la sentenza n. 173/14/13 della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 14/03/2013 e non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 05/11/2020 dalla dott.ssa Valeria Pirari;

Rilevato che:

1. Con avviso di accertamento notificato in data 08/09/2007 alla (omissis) s.r.l., l'Agenzia delle Entrate chiese il pagamento di somme a titolo di maggiore Ires e Irap, oltre sanzioni e interessi per l'anno 2004, rettificando alcune poste concernenti la menzionata annualità, in quanto nella relativa dichiarazione dei redditi erano stati contabilizzati importi corrisposti alle (omissis) s.p.a. per due polizze ramo vita stipulate in favore di (omissis) e (omissis), che erano state disconosciute in quanto non deducibili perché non inerenti all'attività di impresa; era stata in un primo momento contabilizzata una fattura emessa nei confronti della ASL di Roma C, che era stata poi stornata perché non ritenuta di competenza per l'anno 2004, benché gli interessi legali e la rivalutazione sarebbero stati da considerare componenti positivi di reddito dell'esercizio in esame; era stata contabilizzata una minusvalenza a fronte della cessione di un'autovettura, benché la minusvalenza deducibile, come ricostruita, sarebbe dovuta essere di importo inferiore; erano state, infine, contabilizzate sopravvenienze passive prive di documentazione atta a giustificare la legittima imputazione al conto economico in violazione dell'art. 109 TUIR.

Nel giudizio che ne seguì, su impulso della contribuente che lamentava l'assenza di motivazione e l'infondatezza nel merito della pretesa, la Commissione tributaria provinciale di Roma rigettò la domanda, così come la Commissione tributaria regionale del Lazio, adita dal medesimo, rigettò il gravame.

2. Avverso questa sentenza, la società ha proposto ricorso per cassazione sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio ai fini della partecipazione all'eventuale udienza di discussione *ex* art. 370, primo comma, cod. proc. civ..

Considerato che:

1. Con il primo motivo del ricorso, si lamenta la illegittimità dell'impugnata sentenza per violazione e falsa applicazione del disposto normativo di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., letto in combinato disposto con l'art. 105 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per avere la C.T.R. escluso la deducibilità dei premi pagati per polizze assicurative in quanto non valutati come costi, ma come investimenti finanziari, benché fossero confluiti in quelle polizze gli importi accantonati nell'esercizio a titolo di trattamento di fine mandato maturato da (omissis) e (omissis), rispettivamente amministratore unico e procuratore della società, come dimostrato dal fatto che ne fossero queste le dirette beneficiarie e non la società e dalla previsione in tal senso contenuta nella delibera assembleare. Ad avviso della contribuente, tale fattispecie rientra infatti nella previsione di cui all'art. 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, applicabile anche alle indennità di fine rapporto relative a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, mentre, ai fini della deducibilità dei relativi costi da parte della società, non rilevano i limiti e le condizioni previsti dall'art. 17, comma 1, lett. c), citato dall'art. 105 come mero riferimento alla natura dell'indennità di fine rapporto, valendo essi per il solo soggetto percettore.

2. Col secondo motivo, si lamenta l'illegittimità dell'impugnata sentenza per violazione e falsa applicazione del disposto normativo di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., letto in combinato disposto con l'art. 2424-*bis* cod. civ., per avere la C.T.R. affermato, con riguardo all'omessa contabilizzazione dell'importo che la società avrebbe dovuto ricevere dalla ASL di Roma C a titolo di interessi e di rivalutazione monetaria, che gli importi stornati

sarebbero dovuti essere imputati all'esercizio 2004, indipendentemente dalla loro percezione. La contribuente ha sul punto affermato di non avere mai incassato, neppure al momento della predisposizione del ricorso, né gli interessi e la rivalutazione, né la sorte capitale degli importi dovuti dalla ASL, evidenziando il contrasto della decisione assunta dalla C.T.R. con la definizione dei risconti passivi, intesi come quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria numeraria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi.

3. Con il terzo motivo, si lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione del disposto normativo di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. giudicato eccedente, rispetto alla minusvalenza reale, quella contabilizzata con riguardo alla cessione di un'autovettura aziendale e avere sostenuto che tale minusvalenza non rappresenti una posta deducibile, sì da non poter essere ripresa. Ad avviso della contribuente, una volta acclarata la natura aziendale del bene, i giudici avrebbero dovuto considerare integralmente deducibile la minusvalenza venutasi a creare in seguito alla cessione dello stesso.

4. Con il quarto motivo, infine, si lamenta l'illegittimità della impugnata sentenza per violazione e falsa applicazione del disposto normativo di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., sia con riguardo alla ripresa dell'importo afferente ai premi assicurativi, che non erano stati considerati in diminuzione della base imponibile ai fini Irap, non essendo deducibili a tale fine i compensi corrisposti agli amministratori e collaboratori, sicché i giudici avevano avallato sul punto un'ipotesi di doppia imposizione, sia con riguardo alle minusvalenze e alle sopravvenienze passive, a torto considerate imponibili ai fini Irap benché da escludere dalla base imponibile in quanto rientranti tra le classificate tra i proventi e oneri straordinari, voce E bilancio.

5. Il primo motivo è fondato.

L'art. 105 (*ex* art.70) d.P.R. n. 917 del 1986, rubricato «*Accantonamenti di quiescenza e previdenza*», prevede, al comma 1, che gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi, mentre al successivo comma 4 estende tale disposizione anche agli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alla lettera c), art. 17, d.P.R. n. 917 del 1986, ossia alle indennità derivanti dalla cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al comma 2 dell'art. 53 (ora art. 50, comma 1, lett. c-*bis*), tra i quali rientra anche il trattamento di fine mandato.

La facoltà delle aziende di decidere di corrispondere agli amministratori, al termine del loro mandato, un'indennità definita "trattamento di fine mandato", quale compenso aggiuntivo a quello ordinario stabilito dallo statuto sociale ovvero dall'assemblea dei soci e lasciato alla libera contrattazione delle parti, rientra del resto tra i poteri dell'assemblea ordinaria, come sancito dall'art. 2364 cod. civ., se non previsto dalla statuto della società.

In merito al trattamento fiscale delle somme accantonate, questa Corte ha già avuto modo di affermare che, con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'art. 70, comma 3 (ora 105, comma 4), del d.P.R. n. 917 del 1986, nello stabilire che le disposizioni dei precedenti commi 1 e 2, concernenti la deducibilità degli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, "*valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lettere c) [...] del comma 1 dell'art. 16*" (ora 17) dello stesso decreto, opera un rinvio pieno a quest'ultima disposizione, ossia non limitato

al solo fine di identificare la categoria del rapporto sottostante al quale l'indennità si riferisce, ma esteso alle condizioni richieste dalla lettera c) dell'art. 16, giacché, altrimenti, sarebbe stato sufficiente il rinvio al comma 2 dell'art. 49 - pure menzionato alla lettera c del comma 1 dell'art. 16 -, che individua appunto i redditi di lavoro autonomo, fra i quali rientra quello dell'amministratore della s.r.l. di cui alla controversia di specie. Ciò vuol dire che, ai fini della deducibilità dei relativi accantonamenti, si richiede che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (in questi termini Cass., sez. 5, 03/12/2019, n. 31473; prima ancora in tal senso Cass., sez. 5, 14/05/2007, n. 10959; Cass., sez. 5, 05/09/2014, n. 18752; Cass., sez. 5, 09/08/2014, n. 16787). Soltanto in presenza di atto scritto anteriore all'avvio del rapporto, dunque, può operare il regime di tassazione separata, giacché, in assenza, l'indennità corrisposta in occasione della cessazione del mandato è soggetta, ai fini Irpef, al regime di tassazione ordinaria.

Ciò comporta che le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo, trovando altrimenti applicazione il principio di cassa, come disposto dall'art. 95, comma 5, del medesimo d.P.R., che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti (vedi Cass., sez. 5, 19/10/2018, n. 26431).

La forma data, nella specie, agli accantonamenti effettuati a titolo di trattamento di fine mandato in favore dell'amministratore unico e del rappresentante, ossia il fatto che essi siano stati fatti confluire in premi di polizze assicurative, non incide invece sulla

disciplina applicabile, costituendo essa una mera modalità dell'accantonamento, non incidente sul titolo dell'operazione.

Questa Corte, invero, pronunciandosi in tema di accantonamento di somme per premi fedeltà in forma di prodotti assicurativi e previdenziali da attribuire ai promotori finanziari al momento della cessazione del rapporto - fattispecie che presenta analogie col caso di specie -, ne ha ritenuta la deducibilità secondo il principio di competenza, sul presupposto che questi costituiscano un costo certo, determinato in base a criteri oggettivi e inerente all'attività aziendale, essendo gli esborsi destinati a garantire l'erogazione di tali benefici integrativi sopportati dall'impresa in costanza di rapporto lavorativo (Cass., sez. 5, 18/01/2019, n. 1304; Cass., *sez.* 5, 19/03/2008, n. 7340)

5.1. Nella specie, la C.T.R. non si è attenuta a tali principi, essendosi limitata a sostenere che «*i premi assicurativi pagati in base alla stipula di una polizza assicurativa ai fini della liquidazione d'indennità, non possono che rappresentare costi di esercizio, trattandosi di investimento finanziario, e, come tali, indeducibili*», senza in alcun modo affrontare la questione della disciplina applicabile sulla base della documentazione prodotta e, segnatamente, della sussistenza o meno di un atto scritto antecedente all'avvio del rapporto e alla individuazione dei beneficiari delle polizze, ciò che avrebbe consentito di verificare la soggezione dell'indennità al regime ordinario o a quello separato.

Trattandosi di accertamento in fatto, la questione deve essere rimessa alla C.T.R., in diversa composizione, affinché si pronunci attenendosi ai suddetti principi.

6. Il secondo motivo è parzialmente fondato.

L'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 3), cod. civ. prevede, in particolare, che, tra i principi da osservare nella redazione del bilancio di esercizio vi è quello secondo cui «*si deve tener conto dei*

proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento».

Con specifico riguardo al principio contabile della competenza, l'OIC 11, avente il carattere di regola tecnica, di ausilio all'interpretazione (in tal senso, Cass., sez. 5, 10/01/2013, n. 400), stabilisce, per quanto qui di interesse, che «*l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)*».

Tale disposizione vale sia con riguardo agli interessi corrispettivi, sia con riguardo a quelli moratori, la cui automatica maturazione, indipendentemente da impulsi volontaristici, impone, in virtù del principio di competenza, l'imputazione degli stessi nell'esercizio in cui sono maturati, indipendentemente dal loro effettivo percepimento da parte del creditore, così da contribuire alla determinazione del risultato di esercizio.

A tali obblighi contabili non corrisponde però un'analoga disciplina tributaria per entrambe le categorie di interessi.

Con riguardo agli interessi legali, l'art. 109, comma 2, lett. b), (già art.56) d.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce che «*i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti [...] alla data in cui le prestazioni sono ultimate ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi*», mentre con riguardo agli interessi moratori, l'art. 109, comma 7, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che, «*in deroga al comma 1, gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti*», applicandosi per essi il principio di cassa e non quello di competenza.

Ciò comporta che gli interessi moratori attivi contribuiscono a creare il reddito di impresa e sono assoggettati a tassazione soltanto nell'esercizio in cui vengono effettivamente percepiti e non in quello in cui essi maturano, valendo il criterio della loro maturazione soltanto in sede di redazione del bilancio di esercizio, mentre per quelli corrispettivi vale il criterio di competenza, in quanto questi concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio, il quale costituisce presupposto di imposta.

6.1 Nel caso di specie, va in primo luogo evidenziato come l'assenza di specifiche informazioni in merito al contenuto del contratto stipulato dalla contribuente con la ASL impedisca l'applicazione dei principi, affermati da questa Corte, in ordine alla natura degli interessi nell'ambito di transazioni commerciali, allorché è stato sostenuto che, nel caso di ritardo nell'adempimento di obbligazioni pecuniarie in difetto di predeterminazione convenzionale dei termini per il pagamento, l'art. 4 d.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231 (nel testo, *ratione temporis* applicabile, anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192) equipari, ai fini della individuazione del momento iniziale di decorrenza degli interessi moratori, la trasmissione della fattura alle richieste di pagamento di contenuto equivalente, in quanto la comune prassi commerciale e fiscale (secondo cui la fattura è emessa dopo la cessione dei beni o la prestazione dei servizi) è stata assunta dalla citata norma a base della presunzione *ex lege* sulla regolarità della sequenza tra l'esecuzione delle prestazione e la richiesta di pagamento (in tal senso, Cass., sez. 3, 25/08/2020, n. 17684).

Nonostante ciò, non vi è dubbio che, nella fattispecie in esame, sia proprio il contenuto della fattura n. 5131 del 31 dicembre 2004, consegnata alla ASL Roma C il 9 febbraio 2005 e riprodotta integralmente, con la tecnica del taglia incolla, in ricorso, a dissipare ogni dubbio circa la natura degli interessi richiesti dalla contribuente,

senza dover ricorrere a presunzioni, risultando dal predetto documento che oltre la metà della somma in esso indicata era stata chiesta a titolo di interessi di mora, un quarto circa a titolo di rivalutazione monetaria e solo una piccola parte a titolo di interessi legali.

Ed è perciò evidente che la natura composita degli interessi indicati nella fattura stornata e ripresa a tassazione dall'Ufficio avrebbe dovuto indurre dapprima quest'ultimo e dipoi la C.T.R. ad operare dei distinguo che, invece, sono del tutto mancati.

I giudici di merito infatti, nell'affermare che «*gli importi stornati devono essere imputati all'esercizio 2004, indipendentemente dalla loro percezione*», pur applicando correttamente le norme in tema di redazione del bilancio e di interessi corrispettivi, secondo quanto sopra detto, non si confronta con i principi affermati in relazione agli interessi moratori, avendo omesso di esaminare i rilievi difensivi proposti dalla contribuente e le correlate emergenze probatorie (come esplicitate anche nel ricorso attraverso l'inserimento dei documenti attestanti i solleciti di pagamento nei confronti della ASL), che avrebbero dovuto imporre ad essi di ricorrere al criterio di cassa al fine della ricostruzione dei componenti del reddito di impresa.

Per quanto detto, in ragione della fondatezza anche di tale motivo, la questione deve essere rimessa a giudice di merito perché valuti la correttezza dell'operato dell'Ufficio sulla base delle distinzioni sopra specificate.

7. Il terzo motivo è, invece, inammissibile.

Si osserva preliminarmente come la materia sia regolata tanto dai principi generali sulla determinazione del reddito e, segnatamente, dal principio di competenza e, quanto alla deducibilità delle spese e dei componenti negativi, da quello sull'inerenza del costo o della spesa all'attività di impresa, contemplati dall'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, quanto, nello

specifico, dall'art. 164 (già 121-*bis*) del medesimo d.P.R., che, con riguardo alla deduzione delle spese e degli altri componenti negativi riguardanti taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, come nella specie, distingue tra veicoli i cui costi sono interamente deducibili (individuati nei mezzi destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa e in quelli adibiti ad uso pubblico) e veicoli i cui costi sono solo parzialmente deducibili, secondo differenti indici percentuali a seconda dell'attività svolta (ossia i mezzi utilizzati, in modo non esclusivo, nell'esercizio dell'impresa, ma non nell'attività propria dell'impresa, tali essendo i mezzi diversi da quelli strumentali e quelli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. In tal senso Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31031), stabilendo, al comma 2, che «*ai fini della determinazione del reddito di impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato*».

Quanto al rapporto di strumentalità del bene nell'attività propria dell'impresa, questa Corte ha avuto modo di precisare che, ai fini della qualificazione di un bene come strumentale, non rileva la sua iscrizione nelle scritture contabili ma il rapporto funzionale con il prodotto o il servizio reso dall'impresa e che l'onere della prova di tale presupposto, in quanto fatto costitutivo del diritto all'integrale deduzione (Cass., sez. 6-5, 07/06/2018, n. 14858; Cass. *sez.* 5, 13/02/2015, n. 2935; Cass., *sez.* 5, 14/05/2007, n. 10964), grava sul contribuente (Cass., sez. 5, 17/07/2020, n. 15255), ferma restando la presunzione di uso promiscuo dei mezzi che, pur essendo strumentali all'attività d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa. A questo riguardo, si è precisato che l'uso promiscuo è presunto - ma non espressamente previsto - per quei

veicoli che, pur essendo strumentali all'attività (generica) d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa, mentre non è né presunto, né consentito per i veicoli senza i quali l'impresa non possa essere esercitata (c.d. strumentali *strictu sensu)* (in tal senso Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31031).

Nella specie, la contribuente si è limitata a contestare la sentenza della C.T.R., che ha liquidato la questione sostenendo laconicamente che «*anche la minusvalenza determinata dalla vendita di un'auto aziendale rappresenta una posta non deducibile e legittimamente è stata ripresa a tassazione*», in quanto, pur riconoscendo la natura di bene aziendale dell'autovettura, ne aveva dichiarato la non deducibilità, benché la minusvalenza fosse, per contro, proprio perciò interamente deducibile.

Invero, la contribuente non precisa nel ricorso né quali prove abbia addotto a dimostrazione del rapporto funzionale del bene con il prodotto o il servizio reso dall'impresa, il cui oggetto non è stato peraltro in alcun modo specificato, né quale sia la «*proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato*».

In ragione perciò della genericità e del difetto di specificità della censura, in quanto articolata senza enunciare tutti i fatti e le circostanze idonee ad evidenziarne la decisività, deve reputarsene l'inammissibilità.

8. Dall'accoglimento del primo motivo, deriva infine l'assorbimento del quarto, siccome fondato sull'erronea qualificazione dell'importo afferente ai premi assicurativi.

9. Per questi motivi, il ricorso va accolto con riguardo al primo e al secondo motivo, va dichiarata l'inammissibilità del terzo e l'assorbimento del quarto motivo e va disposta la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla C.T.R. del Lazio, in diversa

composizione, alla quale è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

PQM

accoglie i primi due motivi del ricorso; dichiara l'inammissibilità del terzo e assorbito il quarto; cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, in relazione ai motivi accolti anche per le spese del giudizio di legittimità.

Roma, 05/11/2020

Il Presidente

(Federico Sorrentino)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

16 FEB. 2021

IL CANCELLIERE

Dott Cariso Luca Dionigi