



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SACCHI	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	RUTA	GAETANO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 422/2018
depositato il 29/01/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 4235/2017 Sez:9 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO
contro:

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D032108471/2015 IRES-ALTRO 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D032108471/2015 IVA-ALTRO 2010
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D032108471/2015 IRAP 2010

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 422/2018

UDIENZA DEL

11/07/2018 ore 11:00

N°

4221/2018

PRONUNCIATA IL:

11. 07. 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

09. 10. 2018

Il Segretario

Maria Silvia
Carrucione

**R.G.A. 422/2018****Appello per l'annullamento/riforma della sentenza n. 4235, Sezione 9 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, del 19 giugno 2017.****Appellante: DP II di Milano****Appellato:**

* * *

La controversia trae origine dalla notificazione dell'avviso di accertamento, nel quale veniva contestato alla società in epigrafe, il passaggio dalla contabilizzazione del leasing secondo i principi contabili nazionali a quelli internazionali, i quali, come noto, danno maggior importanza alla sostanza più che alla forma. Tale cambio di paradigma di contabilizzazione dei beni in leasing (da patrimoniale a finanziario) aveva comportato, in capo alla società, la deduzione di maggiori costi i quali avevano portato alla dichiarazione di un reddito imponibile di €. 134.866,00.=, in luogo di €. 747.314,00.=, accertato dall'ufficio. Secondo quest'ultimo la società non era obbligata a rispettare gli standard internazionali e che tale scelta era stata dettata da meri scopi elusivi. La sentenza si risolveva parzialmente a favore della contribuente essendo stato negato all'ufficio il potere di determinare quali principi contabili un'azienda debba adottare se non in presenza di chiari intenti elusivi che, nel caso di specie, non erano stati dimostrati. Il Collegio riconosceva invece la non inerentezza di costi di un natante per il quale era stato dimostrato, da parte dell'ufficio, l'esclusivo utilizzo per finalità extra aziendali. A tale pronuncia l'ufficio interponeva appello depositato in data 29 gennaio 2018. Eccepiva il vizio di motivazione della sentenza impugnata in relazione alla fondatezza del rilievo circa l'adozione del metodo finanziario in luogo di quello patrimoniale. L'ufficio aveva evidenziato la presentazione per l'esercizio sociale 2010 di due bilanci e tre dichiarazioni da parte della contribuente nei quali appunto si evidenziava il cambio di contabilizzazione dei beni in leasing. L'ufficio poi proponeva una lunga disamina circa la differenza tra leasing operativo e finanziario declinato a secondo dell'utilizzo degli OIC piuttosto che degli IAS, oltre a passare in rassegna l'evoluzione normativa tra cui la derivazione rafforzata (L. 244/2007) e il successivo D.M. 48/2009 il quale aveva previsto come anche i soggetti IAS dovessero soggiacere alle regole del TUIR. Citava poi l'articolo 2423 c.c., il quale al quarto comma disciplina il "caso eccezionale" che giustifica il ricorso ad un principio diverso. Tuttavia, seguitava l'ufficio, il caso eccezionale deve avere primaria rilevanza civilistica e, in tal caso, sarebbe legittimo un vantaggio fiscale che, secondariamente, ne potrebbe derivare. Nel caso *de*



quo, era palese per l'ufficio come il vantaggio fiscale fosse il primario obiettivo del cambio di principi contabili. L'ufficio affermava questo perché dalla lettura della nota integrativa per l'esercizio sociale 2010 la motivazione civilistica di tale scelta non era stata esplicitata se non genericamente con la necessità di far prevalere la sostanza sulla forma per meglio rappresentare i dati di bilancio. Aggiungeva ancora come il cambiamento del metodi di valutazione del leasing aveva comportato un ingente risparmio fiscale e che dalla violazione civilistica (contrasto al principio OIC che disciplina il leasing, che è sempre operativo) è derivata un'indebita deduzione ai fini fiscali. L'ufficio rappresentava poi, tramite tabelle, il vantaggio fiscale conseguito dalla società. Ancora si doleva del fatto che il Giudice del grado inferiore non avesse preso in minima considerazione il fatto che la società era tenuta al rispetto dell'OIC 1, il quale prevede per i leasing esclusivamente il metodo patrimoniale e che a sensi dell'articolo 1, comma 34, della L. 244/2007 qualora una società effettui un cambiamento del metodo di rilevazione contabile, non supportato da valide ragioni economiche, l'A.F. aveva il poter di disconoscere tale cambiamento, così come avvenuto nel caso in specie. Sull'imbarcazione da diporto l'ufficio rilevava la corretta rilevazione dei giudici del collegio provinciale. Seguitava poi nel riproporre e replicare alle eccezioni sollevate in primo grado dalla contribuente. Concludeva per l'accoglimento dell'appello e la conferma integrale dell'avviso di accertamento dalla società impugnato.

Nessuna costituzione in giudizio da parte della società stante la rituale notifica dell'atto di appello. L'udienza si è svolta in camera di consiglio non avendo l'ufficio chiesto la pubblica udienza.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. Conferma la sentenza di primo grado alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. La contestazione traeva origine dalla valutazione dei fatti e dei dati riportati nel processo verbale di constatazione redatto e notificato dall'agenzia delle entrate DR Piemonte – Ufficio Antifrode, all'esito della verifica fiscale eseguita nei confronti della predetta società, esercente l'attività di compravendita di beni immobili effettuati su beni propri. Veniva impugnato l'avviso di accertamento e il primo giudice aveva annullato i rilievi concernenti l'iscrizione in bilancio dei contratti di leasing con il metodo finanziario invece di quello patrimoniale, confermando il rilievo circa l'indeducibilità dei costi connessi ad un'imbarcazione per difetto del requisito dell'inerenza, con compensazione delle spese di lite. Accompagnava tale sua decisione con la seguente motivazione: *“ritiene che sia legittima la rilevazione dei canoni di leasing con il metodo finanziario e che l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di*



sindacare nel merito di tale scelta, a meno che quest'ultima non celi manovre elusive che, nel caso di specie, non sono state provate". Si legge negli atti di causa che per l'annualità 2010, che è quella in contestazione. La società aveva presentato due bilanci e tre dichiarazioni fiscali.

- al primo bilancio, redatto in forma abbreviata ed approvato nel giugno 2011 si riferivano per quanto riguarda l'imposta IRES, le dichiarazioni n. 16223113978 del settembre 2011 e n. 10260044731 del febbraio 2012 (dichiarazioni che non hanno determinato alcuna modifica del reddito imponibile); per quanto riguarda l'imposta IRAP veniva in considerazione la dichiarazione n. 1601451310 del settembre 2011 (annullata in sede di liquidazione);
- al secondo bilancio, redatto in forma ordinaria ed approvato nel settembre 2011, si riferiva, per quanto riguarda l'imposta IRES, la dichiarazione n. 16311358288 del settembre 2012 e ai fini IRAP la dichiarazione n. 16314358676 del settembre 2012.

Sotto il profilo civilistico, vale a dire formazione dei bilanci regolarmente approvati e depositati, le significative differenze tra i valori dei due bilanci derivano – secondo quanto illustrato nella nota integrativa al bilancio ordinario – dal cambiamento di metodo in ordine alla rilevanza dei leasing finanziari.

Entrando *in medias res*, la società era titolare di tre contratti di leasing: i) il primo relativo ad un'imbarcazione (contratto in cui la società era subentrata a decorrere da luglio 2010; ii) il secondo relativo ad un complesso immobiliare a destinazione industriale sito in Villar Perosa (Torino), via Nazionale 207 e 209, stipulato nel novembre 2008; iii) il terzo relativo ad un complesso immobiliare industriale/commerciale sito in Cusano Milanino (Milano), via Manzoni 44, stipulato nel marzo 2010. Tutti e tre i contratti erano stati qualificati come leasing "finanziario" (e non operativi) dal momento che trasferivano sostanzialmente, in capo locatario, tutti i rischi e i benefici connessi alla proprietà del bene e prevedevano l'opzione finale dello stesso. Nel bilancio 2010 (così come nei bilanci degli anni precedenti) i beni in leasing erano stati rilevati dalla società in conformità alle regole stabilite dai principi contabili nazionali. Tali principi prevedono, sia per i leasing finanziari che per quelli operativi, la contabilizzazione di tali operazioni secondo il metodo patrimoniale, in base al quale i beni vengono rilevati nel bilancio del locatario, solo al momento dell'effettivo passaggio di proprietà, che di norma coincide con l'esercizio dell'opzione finale di acquisto (cosiddetto riscatto) del bene. Conseguentemente è il locatore ad iscrivere nell'attivo patrimoniale (tra le immobilizzazioni materiali o immateriali) il bene oggetto di leasing, rilevando contestualmente il debito nel passivo, almeno fino a quando il bene non viene riscattato dal locatario. Sotto il profilo economico, il locatario contabilizza tra i costi, per godimento di beni di



terzi (voce 87 del conto economico civilistico) l'ammontare complessivo dei canoni corrisposti nell'esercizio e rileva tra i conti d'ordine, l'ammontare delle rate ancora dovute alla società di leasing alla data di redazione del bilancio. Il locatore, invece, rileva il medesimo ammontare, tra i ricavi. Inoltre, dovrà operare l'ammortamento del bene.

Nel secondo bilancio, redatto in forma ordinaria (mentre il primo bilancio, come già evidenziato, era redatto in forma abbreviata), i beni oggetto di leasing erano stati rilevati dalla società in oggetto sulla base del principio contabile internazionale IAS 17. Secondo tali regole, le immobilizzazioni acquisite dall'impresa in base ad un contratto di leasing finanziario devono uscire dal bilancio del soggetto che concede il bene in leasing ed essere contabilizzato nel bilancio dello Stato Patrimoniale del soggetto che prende il bene in leasing, come se si trattasse di un acquisto vero e proprio, vale a dire un acquisto implicante il trasferimento del diritto di proprietà all'impresa che intende dotarsi di una immobilizzazione e utilizzarla nell'ambito dei suoi normali processi produttivi.

Questa modalità di rilevazione contabile implica logicamente, che l'ammortamento sia effettuato dall'utilizzatore e che questi provveda pure, ove necessario, all'*impairment* del bene preso a leasing, come se fosse di sua proprietà, valutandolo in base alle medesime norme contabili che adotterebbe per i beni di cui ha acquisito il diritto di proprietà. A fronte dell'iscrizione del valore del bene preso in leasing tra le proprie attività immobiliari, il locatario contabilizza anche il debito in conto capitale verso il soggetto locatore, debito che si ridurrà gradualmente, negli esercizi successivi, in concomitanza con il pagamento dei canoni di leasing stabiliti contrattualmente, i quali prevedranno anche una quota di interessi passivi, da rilevare nel rispetto del principio della competenza economica. Questa logica contabile, pertanto, richiede che gli amministratori rilevino il bene in leasing e il debito in conto capitale verso il locatore con le stesse modalità che adotterebbero se avessero acquistato il bene stesso a fronte del ricevimento di un finanziamento da terzi. Essa, in altri termini, prevede una rappresentazione in bilancio del contratto di leasing finanziario in base alla sua sostanza economica, che consiste, a ben vedere, nell'acquisizione di un cespite tramite un finanziamento. L'introduzione nel nostro ordinamento dei principi contabili internazionali (D. Lgs. 38/2005) è stata caratterizzata, dal punto di vista fiscale, da una logica di decisa neutralità: il legislatore dell'epoca non intendeva creare - nei confronti dei soggetti tenuti, per obbligo o facoltà, all'applicazione degli IAS - situazioni di vantaggio e svantaggio, in termini fiscali, rispetto ai soggetti vincolati ai principi nazionali. Successivamente, con la legge finanziaria per il 2008 (L. 244/2007), si è attuato un decisivo cambiamento di rotta, che ha sancito, il "principio di derivazione rafforzata", in base al quale, in ambito fiscale, hanno assunto rilevanza le



qualificazioni, le classificazioni e le imputazioni temporali discendenti dalla corretta applicazione dei principi contabili internazionali. Inoltre, con successivo provvedimento (DM 48/2009) è stato precisato che i soggetti IAS hanno comunque l'obbligo di soggiacere alle disposizioni del T.U.I.R. Nel rispetto di tali principi, pertanto, l'adozione degli IAS ha diretto riflesso fiscale, a vantaggio o svantaggio del contribuente. Tuttavia solo i soggetti che hanno la facoltà di adottare gli IAS possono legittimamente valutarne la convenienza sotto il profilo fiscale; i soggetti obbligati agli IAS e quelli obbligati ai principi contabili nazionali, invece, subiranno – nel “bene e nel male” – le conseguenze fiscali dei principi cui sono vincolati. Resta ferma la previsione, di cui all'art. 2423, quarto comma c.c., del “caso eccezionale” che giustifica l'adozione di un principio diverso; tuttavia il caso eccezionale deve avere primaria rilevanza civilistica e, in tal caso, è legittimo un eventuale vantaggio fiscale che ne dovesse secondariamente derivare.

La società che, pur non essendo tenuta al rispetto dei principi contabili internazionali, ha optato per l'adozione del solo IAS 17, ha circostanziato tale scelta nella nota integrativa al bilancio ordinario 2010, ha sottolineato la prevalenza della sostanza sulla forma. Ciò al fine di garantire una più veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria del bilancio. Il principio contabile nazionale OIC n. 16 considera applicabile il metodo patrimoniale a differenza dei principi internazionali IAS 17 che richiamano il metodo finanziario. Ritiene, anzitutto, questo Collegio giudicante che le disposizioni di cui al D. Lgs. n. 38/2005, che obbligano e/o facoltizzano le società indicate nell'art. 2, ad attenersi ai principi contabili internazionali, non contengono preclusioni, per le c.d. società minori, ad avvalersi, nella contabilizzazione del leasing del c.d. metodo finanziario. Né può ritenersi inibito tale metodo in virtù di disposizioni del codice civile che, a ben vedere, non parrebbero imporre alcun particolare metodo di contabilizzazione del contratto in esame. Neppure dall'intervenuta riforma del diritto societario (D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) è lecito desumere argomenti efficaci a conforto della tesi sostenuta dall'ufficio; certamente non lo è la previsione di cui all'art. 2427 c.c. laddove al punto 22 prescrive che nella nota integrativa vengano fornite informazioni che consentano, comunque, di raffigurare la situazione che si evincerebbe dall'applicazione del metodo finanziario. Incombenza questa che è stata rispettata nel caso *de quo*. Previsione che, a ben vedere, fa ritenere che il legislatore consideri “sostanzialmente” più attendibile il metodo finanziario, piuttosto che quello patrimoniale. Neppure possono ritenersi decisivi o vincolanti per l'interprete, i principi raccomandati dall'OIC.

Sul cambiamento del metodo di rilevazione dei contratti di leasing



Nonostante l'ufficio sostenga il contrario, nel proprio atto di appello, per questo Collegio giudicante, la società ha giustificato il cambiamento del metodo di rilevazione dei beni in leasing. La società ha spiegato che le ragioni del cambiamento erano dovute al fatto di far prevalere il principio della *sostanza sulla forma*.

Tale principio ormai è diventato sacrosanto e è entrato ora nel lessico della formazione del bilancio civilistico - fiscale. Nel caso di specie, il comportamento della società risulta essere corretto in quanto il cambiamento del metodo di rilevazione contabile è stato supportato da valide giustificazioni. Che, dopo tale comportamento, la società abbia ricavato un vantaggio fiscale, questo ben venga. E' una conseguenza che la società non può rinunciare. Nel proprio atto di appello, l'ufficio aveva rimarcato che nella dichiarazione presentata sulla base del primo bilancio, sotto il profilo fiscale, veniva indicato un reddito imponibile di € 428.408,00 e imposta IRES a debito di € 117.779,00. La dichiarazione presentata sulla base del secondo bilancio, indicava un reddito imponibile di € 134.866,00 e imposta IRES di € 37.055,00.

Il principio della prevalenza della *sostanza economica sulla forma giuridica* va visto in un'ottica di crescente armonizzazione contabile e di maggior comparabilità dei bilanci a favore dei fruitori degli stessi (Fisco, fornitori, banche ecc.). L'articolo 2423 bis (Principi di redazione del bilancio) del numero 1) bis è stato arricchito dalla seguente dizione, vale a dire che: *la rilevazione e la rappresentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*. Ciò vuol significare che in un bilancio, la sostanza economica dell'operazione o del contratto sono più rilevanti della forma giuridica degli stessi. Nel caso in cui sostanza economica e forma giuridica coincidono, la novità introdotta non è particolarmente rilevante; laddove, invece, i due aspetti non dovessero combaciare (come nel caso del contratto di leasing finanziario) è prevalente la sostanza economica e questo porta a modifiche nella redazione del bilancio.

Possibilità di cambiamento del metodo di rilevazione dei beni in leasing e mancata motivazione dell'avviso di accertamento

Non esiste norma fiscale specifica che vieti il cambiamento del metodo di rilevazione contabile dei beni in leasing. In assenza di norme che vietino tutto questo, la società è libera, come ampiamente spiegato nelle pagine precedenti, di scegliere il metodo che faccia rimarcare la sostanza economica su quella giuridica. A dire il vero, l'ufficio nulla ha motivato nell'avviso di accertamento sul cambio di tale metodo. Infatti, lo stesso dopo aver descritto i fatti aziendali che si sono succeduti nell'esercizio 2010, e che tutto questo è stato descritto con particolare dovizia, per quanto riguarda i tre contratti di leasing in questione, l'ufficio ha solo affermato e scritto quanto segue: "il cambio



del metodo di contabilizzazione dei contratti di leasing e i costi non inerenti constatati dai verbalizzanti hanno generato una ripresa di componenti negativi di reddito non deducibili per un totale di € 612.448,00 ed IVA indetraibile per € 19.734,00". Scrivere quanto è stato scritto (pag. 4/20 dell'avviso di accertamento) non vuol dire motivare. Come ben si vede, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio è privo dei motivi per i quali l'ufficio ha posto le proprie rettifiche. E' stato poi richiamato in modo molto succinto l'art. 39 D.P.R. 600/1973, senza alcun richiamo ai commi che interessano il caso *de quo*. L'ufficio non avendo motivato l'avviso di accertamento, non può accusare il giudice di prime cure di aver emesso una sentenza con vizi motivazionali.

Sono queste le ragioni per le quali l'appello dell'ufficio viene rigettato e confermata *in toto* la pronuncia di primo grado.

Spese di giudizio

Nulla sulle spese in quanto la società non si è costituita.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

conferma la sentenza di primo grado. Nulla sulle spese in quanto la società non si è costituita.

Milano, 11 luglio 2018

Il Giudice Tributario rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
avv. Maurizio Sacchi