

## Sentenza del 18/09/2019 n. 5103 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 4

### Intitolazione:

Agevolazioni ed esenzioni - ACE - Incremento del capitale - Crediti rinunciati dai soci - Concorrono a formare il capitale -

### Massima:

E' priva di fondamento la esclusione dal computo dell'incremento del capitale ai fini dell'agevolazione ACE, aiuto alla crescita economica (oggetto dell'agevolazione è il "rendimento nozionale del nuovo capitale proprio" da portare in deduzione dal reddito), dei crediti rinunciati dai soci, esclusione che l'Amministrazione finanziaria ritiene lecita in quanto non risulta provata la originaria provenienza da causa di finanziamento alla società. Interpretazione che però restringe l'ambito della normativa, sia primaria che attuativa, che invece non contiene tale limitazione e che comunque si pone in contrasto con la ratio stessa dell'agevolazione. (G.T.).

*Riferimenti normativi:* [art. 1 del d.l. 201/2011](#); d.m. 14/3/2012.

*Riferimenti giurisprudenziali:* Cass. n. 6104/19

### Testo:

1 .L'Agenzia delle entrate ha notificato a XXX, di seguito "la società", due avvisi di accertamento, TK 30353304403/2017 e TK 30353304419/2017, per IRES, sanzioni ed interessi, rispettivamente riferiti al 2012 (euro 320.475,90) e 2013 (euro 276.376,85), disconoscendo la agevolazione ACE (aiuto per la crescita economica) di cui all'[art. 1 del d.l. 201/2011](#), utilizzata dalla società indicando nelle dichiarazioni dei redditi delle due annualità l'aumento di capitale deliberato il 18.04.2011, nella parte in cui esso è stato realizzato con compensazione di crediti preesistenti, rinunciati dai soci.

L'ufficio ha interpretato la norma agevolativa (confortato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12/E/2014) nel senso che incrementi rilevanti ai fini della agevolazione sarebbero solo, quanto ai conferimenti in danaro dei soci, crediti derivanti da precedenti finanziamenti in danaro (aumento di capitale versato in danaro, conversione di obbligazioni in capitale sociale, versamenti a titolo di riserva in sovrapprezzo azioni o quote o di interessi a conguaglio, versamenti effettuati dai soci senza obbligo di restituzione - come versamenti conto capitale, a fondo perduto, a copertura perdite e altre denominazioni nella prassi utilizzate).

Sulla base di tale interpretazione, e per i fatti e motivi basati sulle risultanze del PVC della Guardia di Finanza del 29.03.2017, l'ufficio ha riconosciuto utili i versamenti in danaro effettuati a mezzo di bonifici bancari dai soci, ma non l'importo corrispondente al valore dei crediti oggetto di rinuncia dei soci YYY S.r.l. e KKK S.r.l., o di compensazione con debiti dei soci stessi verso la società (riprendendo a tassazione euro 560.065,39 per il 2012 e euro 492.4343,00 per il 2013), in quanto la società non ha fornito in sede di verifica "alcuna documentazione per provare le modalità di effettuazione dei relativi finanziamenti" e, pertanto, mancava la prova che tali crediti derivassero da crediti di "natura finanziaria". La società rilevava in quel contesto, tra l'altro, di non disporre di tale documentazione in quanto troppo risalente nel tempo, attenendo a fatti risalenti sin dal 1989, e opponeva l'assenza di alcun obbligo di conservazione della documentazione contabile alla luce del disposto dell'art. 2220 cc.

Tale tesi la società ha posto a base del ricorso avverso i due accertamenti, sostenendo anche l'infondatezza della tesi nel merito in quanto [l'art. 1 del d.l. 201/2011](#), come anche il d.m. applicativo del 14 marzo 2012, non imporrebbero la dimostrazione della "natura finanziaria" dei crediti rinunciati dai soci, e chiedendo anche l'annullamento delle sanzioni per l'incertezza della norma.

1. Con sentenza n. 935/19/19 del 23 gennaio 2019 la C.t.p di Roma ha respinto il ricorso con condanna della società alle spese, ritenendo che ai fini della agevolazione sia necessaria la dimostrazione della natura finanziaria dei crediti rinunciati dai soci, e che ai fini di tale prova non rileva il limite temporale di cui all'art. 2220 cc, permanendo nell'ambito della disciplina del processo il generale onere della prova gravante a carico del ricorrente, vieppiù a fronte della norma agevolativa che per sua natura è di stretta interpretazione. Il giudice ha anche respinto la domanda in punto di sanzioni, non sussistendo le condizioni di incertezza normativa di cui all'[art. 10, comma 3, della legge 212/2000](#) e [art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472/97](#).
2. Appella la società per violazione e falsa applicazione della norma agevolativa in quanto avrebbe errato il giudice a) nel ritenere rilevanti ai fini dell'agevolazione solo i crediti di natura finanziaria cioè originati da finanziamenti alla società ; b) nel ritenere sussistente, a termini dell'art. 2697 cc, un obbligo di prova a carico del contribuente, non previsto dalla norma agevolativa; c) nel non ritenere provati, nei confronti dell'ufficio, i crediti dalla loro iscrizione in bilancio, atteso l'indicazione i bilancio ne costituisce prova dell'esistenza (Cass. ord.n. 6104/2019) e che il bilancio fa fede sino a querela di falso; d) nel non aver accolto le ragioni della domanda per l'annullamento delle sanzioni, con un ragionamento non corretto da un punto di vista ermeneutico e fattuale. Chiede la riforma

integrale della sentenza e deposita memoria integrativa e documenti tra i quali copia del libro giornale e la ricostruzione cronologica dei versamenti dei soci (all A, B) e la documentazione bancaria già richiesta all'istituto bancario nel corso del giudizio di primo grado, contabili bancarie dei saldi del c/c intestato alla società dal 1989 al 2011.

Con controdeduzioni l'ufficio ribadisce la tesi della necessità che i crediti rinunziati derivino da precedenti finanziamenti, richiamando l'interpretazione data nella relazione tecnica al decreto attuativo, e insiste sulla estensione dell'onere della prova, gravante sul contribuente, anche su documenti non soggetti a obbligo di conservazione ex art. 2220 cc e [art. 22 del dpr n.600/73](#).

All'udienza del 10 settembre 2019 la DP 1 chiede lo stralcio delle memorie integrative e della documentazione presentata in allegato, in quanto intempestive, e conclude come in atti; la difesa del contribuente rileva che tale documentazione è stata depositata in allegato all'appello, e ripercorrendo le argomentazioni conferma le conclusioni.

## DIRITTO

1. La decisione dell'appello si incentra su una prima questione, preliminare, se sia possibile portare in deduzione quali "conferimenti in danaro" ai sensi dell'[art. 1 del d.l. 201/2011](#) solo incrementi patrimoniali derivanti da rinuncia a crediti "finanziari" o anche a crediti "non finanziari", cioè originati da causa diversa da quella di operazioni di finanziamento alla società.

Ai sensi della disposizione in esame, l'oggetto della agevolazione è il "rendimento nozionale del nuovo capitale proprio", applicato alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010; il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano come variazioni in aumento "i conferimenti in denaro" nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Quanto ai conferimenti in danaro, tra i quali sicuramente rientrano i crediti in danaro conferiti alla società tramite rinuncia, la norma primaria non richiede quale ulteriore requisito che la variazione in aumento derivante dal conferimento in danaro sia collegabile alla rinuncia ad un credito già all'origine maturato, verso la società, a scopo di finanziamento, ma solo che non si tratti di un conferimento in natura, conformemente all'intenzione del legislatore che è quella non di premiare gli aumenti di capitale di qualsiasi tipo, ma solo quelli che impiegano mezzi finanziari.

Tuttavia, la circolare dell'Agenzia delle entrate ha inteso escludere da tale ambito i crediti collegati ad una causa diversa dal finanziamento alla società, conformemente a quanto affermato nella relazione illustrativa al dm attuativo e nella citata circolare applicativa 12/E/2014, basata sulla esigenza antielusiva che a base dell'incremento vi sia un flusso di danaro per evitare che ai fini ACE un apporto in natura sia trasformato in un apporto in danaro. Fine che, però, non è affatto eluso nemmeno nel caso in cui il credito rinunziato, pur avendo origine diversa da quella di un finanziamento alla società, sia sempre stato pecuniario, e non in natura.

Tale interpretazione non è corretta, in primis in quanto pone alla norma un limite non espressamente previsto, come si vedrà di seguito, nemmeno dalla normativa di attuazione.

Inoltre, la norma agevolativa in questione ha la ratio, espressa nello stesso art. 1, comma 1, cit., di favorire gli apporti in danaro da parte dei soci (l'autofinanziamento dell'impresa, con capitale a rischio) e la capitalizzazione dell'impresa, al fine di rafforzarne la struttura patrimoniale, e consente all'impresa di portare in deduzione dal reddito il rendimento figurativo dei nuovi apporti di capitale, cioè dei crediti esistenti in capo ai soci, ai quali essi abbiano poi rinunciato, i quali così acquisiscono la natura di elementi di incremento del capitale proprio. Coerentemente, il citato dm attuativo ha precisato che "rilevano come elementi positivi della variazione del capitale proprio i "conferimenti in danaro versati dai soci", e che "si considera conferimento in danaro la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società", senza inserire altra limitazione all'ambito dei crediti rilevanti.

Osserva poi la Commissione che non rileva ai fini dell'interpretazione della norma agevolativa il principio contabile OIC 28 nella versione del 30 maggio 2005, vigente al momento della delibera di aumento di capitale (2011), il quale, al tempo, espressamente prevedeva che il passaggio a capitale per rinuncia al credito dovesse riguardare i versamenti a titolo di finanziamento, e non la rinuncia a crediti di natura commerciale. L'[art. 1 del d.l. 201/2011](#), infatti, ha una portata diversa dal principio contabile, rappresenta un intervento di sostegno dello Stato a favore dell'economia delle imprese, e come tale utilizza lo strumento agevolativo in modo autonomo rispetto agli ordinari criteri di iscrizione dei beni in bilancio, dettando una regola specifica per delimitare l'ambito dei crediti rinunziati utilizzabili ai fini del computo dell'incremento di capitale oggetto dell'agevolazione medesima. Peraltro, la previsione dell'OIC 28 vigente al momento dell'accertamento (2017), disciplina in maniera eguale la rinuncia ai crediti da parte dei soci, che per le annualità dal 2015 in poi è sempre imputata al patrimonio netto, come riserva di capitale, sia se il credito aveva natura finanziaria che se aveva natura commerciale, "se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società" (punto 36 OIC 28 del 2016); anche ai fini contabili, pertanto, si è addivenuti in seguito al principio che la rinuncia dei soci al diritto alla restituzione di un credito (pecuniario) trasforma il debito della società in una riserva di capitale, e si realizza un apporto alla riserva di capitale.

La Commissione, infine, osserva che includere tra i "conferimenti in danaro" le rinunzie dei soci a crediti pecuniari,

anche non originati da finanziamenti alla società ai sensi dell'art.2467 cc, risulta del tutto coerente con la ratio della norma agevolativa, che è quella di favorire l'autofinanziamento delle società in crisi, mediante ricorso a risorse proprie, conferite a capitale per rafforzare la struttura patrimoniale della società stessa. Rispetto a tale finalità, dichiarata dallo stesso legislatore, la distinzione operata con propria interpretazione dall'Agenzia delle entrate, tra crediti originati o meno da finanziamento alla società, oltre a porre un limite non previsto dalla legge, risulta invece restrittiva dell'ambito di operatività della norma, non conserva alcun senso nel nuovo contesto contabile, né può trovare la sua giustificazione nella tutela della sfera dei diritti dei terzi creditori della società, atteso che, come ha rilevato la Corte di cassazione, la trasformazione dei crediti commerciali in capitale a rischio non pregiudica i diritti di terzi (Cassazione 3946/2018 che ammette la compensazione di crediti anche commerciali dei soci con debiti da aumento di capitale della società) ed anzi amplia la garanzia generica dei creditore.

Ne consegue che l'interpretazione data dall'ufficio negli atti impugnati, che ha portato ad escludere dal computo dell'incremento di capitale, ai fini agevolativi, l'importo dei crediti rinunziati per quali non ha riscontrato prova che essi originariamente provenissero da causa di finanziamento alla società, restringe l'ambito della normativa agevolativa, sia primaria che attuativa, che non contiene questa limitazione, e si pone in contrasto con ratio della stessa.

In conclusione, ai fini del decidere assume portata determinante non l'accertare la originaria finalità, dei crediti rinunziati, di finanziamento alla società, ma la loro natura di conferimenti in danaro, cioè di crediti pecuniari (e non in natura), nonché la finalità della rinunzia medesima, che deve essere quella di costituire un apporto di capitale alla società.

Pertanto, gli accertamenti qui impugnati devono essere annullati per essere basati su una diversa e non legittima interpretazione della norma agevolativa, sulla quale si basa il recupero a imposizione della relativa componente positiva del patrimonio.

2.La questione, controversa tra le parti, della prova dei crediti portati in deduzione dalla società, deve essere risolta sulla base del principio che oggetto di prova, come detto, deve essere la consistenza dei crediti rinunziati quali crediti di natura pecuniaria, e la loro destinazione a finanziamento della società.

A tal fine la parte ha prodotto, in allegato all'appello (non già alla memoria integrativa, per cui è inconferente l'eccezione di tardività sollevata in udienza dall'ufficio) sia una ricostruzione dei finanziamenti ai soci (all.A), sia la copia delle schede libro giornale (all. B), a riprova delle registrazioni contabili dal 1989 al 2011, sia le contabili bancarie (all. C), ottenute dalla banca a seguito della richiesta già presentata nel corso del giudizio di primo grado, per cui l'ufficio ha avuto a disposizione i documenti per contestare alla parte le conclusioni in merito all'esistenza e quantificazione dei crediti e dei saldi utilizzati ai fini ACE; la delibera di aumento di capitale con la quale essi sono stati conferiti alla società è stata accertata dall'ufficio medesimo, nella sua esistenza e nella quantificazione dei crediti ivi rinunziati, nei due accertamenti qui impugnati.

Tuttavia, nelle memorie di costituzione l'ufficio si è limitato a ribadire la tesi della necessaria natura "finanziaria" dei crediti oggetto di rinunzia, senza nulla eccepire in merito alla ricostruzione dei saldi e dei crediti effettuata dalla società, che devono pertanto ritenersi provati in questa sede, sia quanto ai crediti iscritti a bilancio originati da finanziamento alla società, per i quali l'ufficio non aveva ritenuto sussistente la prova dell'originario finanziamento, sia per i crediti iscritti a bilancio non aventi causa nel finanziamento della società, non computati dall'ufficio per via della interpretazione restrittiva data alla norma agevolativa.

3.In conclusione, va disattesa la tesi dell'ufficio e accertata la rilevanza, ai fini della agevolazione in parola, dei crediti pecuniari anche non originati da finanziamenti alla società, utilizzati dalla società a fini agevolativi, e va riconosciuta sussistente la prova dei crediti portati ai fini della agevolazione, in quanto iscritti in bilancio, specificatamente indicati dalla parte e non contestati in questa sede dall'ufficio, con conseguente illegittimità degli atti di accertamento impugnati.

Per conseguenza, l'appello deve accogliersi. Le spese devono compensarsi per entrambi i gradi del giudizio, per la controversa interpretazione della norma.

**P.Q.M.**

La Commissione tributaria regionale per il Lazio, Roma, Sez. IV, accoglie l'appello e compensa tra le parti le spese di entrambi i gradi del giudizio.