

Commissione Tributaria provinciale Verbania Cusio Ossola, Sezione 2

Sentenza 11 dicembre 1999, n. 61

Integrale
IRPEF - ONERI FISCALI - DEDUCIBILITA' NELL'ESERCIZIO IN CUI VIENE
EFFETTUATO L'ACCANTONAMENTO

FATTO - L'Ufficio delle Entrate di Verbania, facendo proprio un rilievo mosso dalla Polizia Tributaria di Verbania, accertava nei confronti della B. P. I. un maggior reddito di impresa, da assoggettare a IRPEF e ILOR per l'anno 1992, di £. 2.519.105.820 =, oltre a sanzioni per complessive £. 658.097.000 =.

A base dell'accertamento de quo vi era il mancato riconoscimento in deduzione di un accantonamento operato dalla Banca nelle scritture di chiusura del bilancio 1992, riferito all'imposta sostitutiva su operazioni a medio e lungo termine, alla tassa sui contratti di borsa e all'imposta di bollo assolta in modo virtuale. Rilevava l'Ufficio che nella fattispecie si era utilizzato il principio della competenza economica anziché quello di cassa, come prescritto dal 1° comma, parte seconda, dell'art. 64 del DPR n. 917/86.

Avverso tale accertamento, con ricorso tempestivamente prodotto, ricorreva la società in epigrafe per contestare "in toto" i motivi posti a base della pretesa fiscale.

Sosteneva in proposito la ricorrente Banca che la tesi erariale doveva considerarsi destituita di fondamento giuridico, dal momento che, ai fini dell'onere dedotto, erano state correttamente applicate le disposizioni recate dal 3° comma dell'art. 64 del DPR n. 917/86, secondo le quali "gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate ...". Tale principio, a suo giudizio, si ispirava alla competenza economica e, quindi, derogava da quello di cassa previsto dalla seconda parte del 1° comma dell'art. 64/917.

A sostegno di quanto assunto, richiamava numerose sentenze di Commissioni Tributarie, secondo le quali veniva favorevolmente accolto il principio di deduzione degli oneri in questione in base alla competenza economica. In particolare la Commissione Tributaria Regionale di Torino, con sentenza n. 115/15/98, depositata in data 14.7.1998, affermava che i requisiti ai fini della deducibilità dell'imposta dovevano ritenersi soddisfatti ogni qualvolta si era in presenza di imposte dichiarate nell'anno di competenza e di deduzione non eccedente l'importo da pagare indicato in dichiarazione.

Contestava inoltre l'applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione dei redditi ai fini ILOR, in quanto, secondo la normativa espressa dall'art. 29 del D.Lgs. n. 472/1997, il principio della "ultrattività" previsto dall'art. 20 della Legge n. 4/1929 risultava abrogato e, conseguentemente, "... nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile ..." (art. 3, c. 2, del citato decreto legislativo).

In data 2/11/1999 produceva memorie illustrative con le quali ribadiva sostanzialmente le eccezioni mosse nel ricorso introduttivo, ampliandone ovviamente i motivi.

Chiedeva in conclusione, in via principale, l'annullamento dell'atto impugnato e, in via subordinata, la disapplicazione delle sanzioni irrogate. Chiedeva altresì la condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio. L'Ufficio, costituitosi in giudizio in persona del Direttore pro-tempore sig. G. R., sosteneva viceversa la piena legittimità del suo operato, basato peraltro sulla corretta applicazione della norma dettata dal 1° comma dell'art. 64 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917, che prevedeva la deduzione delle imposte diverse da quelle sul reddito e da quelle per le quali era prevista la rivalsa, anche facoltativa, nell'esercizio in cui avveniva il pagamento. Le banche invece, per prassi consolidata, nei casi di specie, hanno sempre inteso applicare il 3° comma dell'art. 64/917, generando così una interpretazione falsata della norma di legge, regolatrice di tale tipo deduzione.

Rappresentava inoltre che la questione interpretativa della norma recata dall'art. 64 del Testo Unico aveva sempre trovato l'Amministrazione

rappresentava inoltre che la questione interpretativa della norma recata dall'art. 64 del testo unico aveva sempre trovato l'Amministrazione Finanziaria e gli Istituti di Credito su posizioni differenziate: la prima fautrice del principio di "cassa" e la seconda invece di quello della "competenza economica".

Con riferimento alle sanzioni applicate in materia di ILOR sosteneva che le stesse erano dovute, essendo dovuto il tributo per tale esercizio e che nessuna norma in merito era rinvenibile nel citato D.L.vo n. 472/97.

Chiedeva pertanto il rigetto del ricorso di parte e la condanna della stessa al pagamento delle spese processuali.

DIRITTO - Osserva il Collegio che il ricorso di parte è fondato e merita accoglimento.

Dal contesto del Verbale redatto dal Nucleo Regionale di Polizia Tributaria di Torino e dall'atto impositivo impugnato, si desume che unico rilievo mosso alla B. P. I. è quello di aver privilegiato, ai fini della deduzione dell'onere fiscale di che trattasi, il principio temporale della competenza economica anziché quello di "cassa".

Secondo la tesi dell'Ufficio finanziario, l'imposta sostitutiva, l'imposta di bollo e la tassa sui contratti di borsa rientrano tra quelle deducibili, a norma del secondo periodo del comma 1 dell'art. 64 del DPR n. 917/86, nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Resta pertanto, a suo giudizio, escluso l'accantonamento previsto dal 3° comma dello stesso articolo in base al principio della competenza economica. Dispone detto terzo comma che "Gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli Uffici e alle decisioni delle Commissioni tributarie". Ritiene quindi che gli accantonamenti di cui al citato 3° comma dell'art. 64/917, per concorrere alla formazione del reddito nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni, necessita che queste ultime siano già state presentate. Nella fattispecie perciò non procedersi ad accantonamento di un ammontare che viene dichiarato nell'anno successivo.

L'assunto dell'Ufficio è infondato e non può essere condiviso.

Ritiene questa Commissione, in aderenza alla giurisprudenza già formatasi in merito (v. Commiss. Trib. Prov. di Catania: nn. 481 e 482 del 16/5/98; Commiss. Trib. Prov. di Biella n. 1270 del 6/10/93; Commiss. Trib. Reg. di Torino: n. 115 del 18/2/98; Commiss. Trib. Prov. di Siracusa: nn. 331, 332 e 334 del 16/11/99), che l'onere in questione sia deducibile per competenza, cioè nell'esercizio in cui viene effettuato l'accantonamento ai sensi del più volte citato 3° comma dell'art. 64 DPR n. 917/86. Tale convincimento trova la sua giustificazione nella considerazione che l'onere di che trattasi può essere determinato nel suo esatto ammontare, ancorché la sua manifestazione finanziaria si verifichi nell'esercizio successivo e cioè in quello in cui viene presentata la dichiarazione prescritta dall'art. 20 del D.P.R. 29/9/1973, n. 601.

Inoltre, come fatto osservare anche dalla parte ricorrente, un accantonamento iscritto a bilancio a fronte di una dichiarazione già presentata non ha senso dal momento che si avrebbe la iscrizione di un debito nello stato patrimoniale e di una spesa nel conto economico. Il riferimento quindi a "dichiarazioni presentate" dev'essere inteso come parametro di misura della congruità dell'accantonamento già effettuato in bilancio.

Non appare altresì superfluo ricordare come, nei casi di specie, non vi sia sottrazione di materia imponibile alla tassazione, considerato che gli Istituti di Credito, pur in mancanza di una previsione normativa che disponga l'obbligo di rivalsa economica sotto forma di maggiorazione dei corrispettivi, contabilizzando nel conto economico, sia tra i componenti positivi che tra quelli negativi, l'importo relativo all'imposta. Resta in tal modo neutralizzata la deduzione dell'onere fiscale e nessuna influenza viene esplicata sul reddito d'impresa.

Infine, anche accettando per pura ipotesi la tesi del principio di "cassa" propugnata dall'Ufficio, si rileva che nessuna elusione d'imposta si verifica, ma solo uno spostamento di termini con nessuna negativa conseguenza per l'erario.

Ciò premesso, il complesso degli elementi a favore della tesi difensiva consente, allo stato degli atti, una pronuncia di annullamento dell'atto impugnato.

L'eccezione mossa circa la illegittima applicazione delle sanzioni in materia di ILOR, resta, di conseguenza, assorbita dall'annullamento dell'atto opposto.

Ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

- Visti gli artt. 15 e 36 del D.L.vo n. 546/92

La Commissione accoglie il ricorso; spese compensate. -