

ESISTE LA CASSAZIONE
AI SENSI DELL'ART. 363/1986
N. 131 TARIFFA
MATERIA TRIBUTARIA

R.G. 12836/1999

Udienza del 30.1.2003

Oggetto: R.E.C. ILOR

10221/03

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Crow-22850

Composta dai sigg.ri Magistrati:

Dott. Ugo Riggio

Presidente

Dott. Eugenio Amari

Consigliere rel.

Dott. Antonio Merone

Consigliere

Dott. Vittorio Ragonesi

Consigliere

Dott. Francesco Antonio Genovese

Consigliere

ha pronunciato la seguente



SENTENZA

sul ricorso proposto dal

Ministero delle Finanze - Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Milano,
in persona del Ministro pro-tempore, rappresentato e difeso per legge
dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi
n. 12, è domiciliato

-ricorrente-

contro

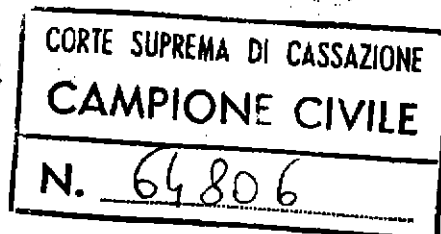
Lorenz s.p.a., in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata
e difesa dall'avv. Claudio Berliri, presso il cui studio in Roma, via Alessandro
Farnese n. 7, è elettivamente domiciliata, giusta procura speciale alle liti autenticata
per atto notaio dott. Alberto Degli Esposti rep. 78216 del 21.5.2001

-intimata-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia,
sezione 58, n. 157/58/1998, del 20.4/29.4.1998.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30.1.2003 dal
consigliere relatore dott. Eugenio Amari;

udito per la società Lorenz l'avv. Claudio Berliri;



292

1,

udito il P.M., in persona del sostituto Procuratore Generale dott. Umberto De Augustinis, il quale ha concluso per l'accoglimento del 3° motivo del ricorso.

Svolgimento del processo

Con ricorso alla Commissione tributaria di 1° grado di Milano la società Lorenz s.p.a. impugnava l'avviso di accertamento notificato il 20.12.1993 con il quale l'Ufficio distrettuale delle Il. DD. di Milano aveva rettificato il reddito dichiarato per l'anno 1990, elevandolo da lire 12.749.225.000 a lire 13.064.909.000 ai fini Irpeg e da lire 15.098.697.000 a lire 15.414.381.000 ai fini Ilor.

Nel ricorso la società, dopo avere premesso di avere presentato dichiarazione integrativa semplice ai sensi dell'art. 32 della legge n. 413/91 elevando il reddito dichiarato di L. 590.000.000, contestava i rilievi relativi alla:

1. svalutazione e valore delle rimanenze d'oro per L. 14.883.000 e per merci di L. 535.103.000;

2. inammissibilità dell'accantonamento a fondo indennità suppletiva di clientela ai sensi dell'art. 73) comma 4° del d.P.R. 917/86 per L. 335.540.000;

3. non deducibilità dell'imposta di bollo per lire 99.625.000 in quanto assolta nel 1991 e non nel 1990;

4. non deducibilità di L. 94.576.000 e relativa Iva di lire 17.970.000 per beni dati in omaggio;

5. omessa contabilizzazione di interessi attivi per lire 197.000 su crediti d'imposta;

6. non deducibilità di erogazioni liberali per lire 38.000.000.

L'ufficio si costituiva in giudizio sostenendo la legittimità del suo operato.

Con sentenza n. 378/23/95 la Commissione di 1° grado accoglieva integralmente il ricorso.

L'Ufficio interponeva appello su tutti i punti suindicati, ad eccezione del numero 1.

Con sentenza n. 157/58/1998 la Commissione tributaria regionale delle Lombardia respingeva l'appello dell'Ufficio sui rilievi sopra indicati con i nn. 2, 3 e 6.

In relazione al rilievo n. 4 riconosceva la deducibilità della metà delle spese ed IVA relativa (per complessive L. 56.273.000) utilizzando "parte della franchigia del condono"; riteneva fondato il rilievo n. 5 facendo però rientrare anch'esso nella franchigia da condono; anche una erogazione liberale di lire 3.000.000 veniva fatta rientrare nella "franchigia" da condono.

Propone ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria enunciando tre motivi.

La contribuente non ha depositato controricorso ma il suo difensore ha partecipato alla discussione orale ed ha presentato osservazioni scritte sulle conclusioni del pubblico ministero.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 70 del d.P.R. 22.12.1986 n. 917 in relazione all'art. 360 comma 1° n. 3 c.p.c..

Al riguardo deduce che la Commissione aveva ritenuto legittimo l'accantonamento "a fondo di indennità di clientela" di L. 335.540.0000 in quanto tale indennità era ricompresa tra le indennità di fine rapporto di cui al comma 3 dell'art. 70 del d.P.R. 597/73, avente ad oggetto "accantonamento di quiescenza e previdenza".

L'ufficio aveva però contestato che si fosse in presenza di una indennità di fine rapporto, in quanto dal contratto collettivo che la disciplinava risultava che tale indennità agli agenti non veniva corrisposta sempre ma soltanto nelle ipotesi di scioglimento di un contratto a tempo indeterminato per fatto non imputabile all'agente.

Ora, l'alea che caratterizzava tale indennità era di ostacolo alla previsione di un fondo di accantonamento della stessa, che può sussistere che solo allorché la previsione di erogazione delle somme al termine del rapporto abbia un notevole grado di certezza e prevedibilità, requisiti che mancavano nel caso si specie.

1.2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 64 comma 1 del d.P.R. 22.12.1986 n. 917 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c..

Deduce l'Amministrazione che a norma dell'art. 64 comma 1 del d.P.R. n. 917/86 "le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

Nella fattispecie la società aveva corrisposto l'imposta di bollo in modo virtuale, cioè a fine anno su quantificazione dell'Ufficio. Tale modalità non era però idonea a derogare il principio contenuto nella citata disposizione, secondo cui è applicabile il criterio di cassa e non di competenza.

Essendo incontroverso che l'imposta venne assolta nel 1991 non poteva la società dedurre l'onere nel 1990.

1.3. Con l'ultimo motivo l'Amministrazione ricorrente deduce il vizio di ultrapetizione e la violazione e falsa applicazione dell'art. 37 della legge 413/1991, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., sul rilievo che con il ricorso introduttivo non era stata fatta valere la "franchigia" del 50%, prevista dall'art. 37 della legge 413/1991 e applicata dal giudice di appello per le spese per omaggi, per l'erogazione liberale all'Apres di lire 3.000.000 e per gli interessi attivi sui crediti d'imposta.

2.4) Il 1° motivo del ricorso è infondato.

L'art. 70 comma 3° del d.P.R. 917/1986, che prevede che sono deducibili gli accantonamenti di fine rapporto di cui alla lettera d) dell'art. 16, 1° comma, del d.P.R. 917/1986, si riferisce alle indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche, tra le quali rientra l'indennità suppletiva di clientela.

In contrario non vale rilevare che dal contratto collettivo che disciplina detta indennità suppletiva risulta che essa non viene corrisposta sempre ma soltanto nelle ipotesi di scioglimento di un contratto a tempo indeterminato per fatto non imputabile all'agente.

La natura aleatoria dell'indennità, infatti, non consentiva all'Ufficio di contestare in radice la legittimità dell'accantonamento ma solo di determinare il "quantum" di quest'ultimo sulla base di criteri statistici che tenessero conto delle probabilità di cessazione del rapporto di agenzia per fatto imputabile all'agente.

Tale questione, l'unica rilevante ai fini della deduzione dell'accantonamento in oggetto, è invece rimasta del tutto estranea alla materia del contendere.

2.2. Parimenti infondato è il terzo motivo del ricorso con cui l'Amministrazione finanziaria deduce che la "franchigia" del 50% prevista dall'art. 37 della legge 413/1991, "franchigia" applicata dal giudice di appello per le spese per omaggi, per l'erogazione liberale all'Apres di lire 3.000.000 e per gli interessi attivi sui crediti d'imposta, non è stata fatta valere dalla contribuente con il ricorso introduttivo.

Invero, è incontroverso che la società Lorenz aveva presentato dichiarazione integrativa semplice ex art. 32 comma 1, della legge 413/1991 e quindi aveva diritto all'applicazione della "franchigia" di cui all'art. 37 successivo; la circostanza che la contribuente abbia fatto per la prima volta richiamo alla suddetta norma di favore solo nelle deduzioni presentate nel giudizio di appello, non impediva al giudice di tributario di applicare detto beneficio fiscale, posto che, spettando esso di diritto al contribuente in relazione al "condono fiscale" richiesto, doveva ritenersi implicitamente fatto valere dal medesimo sin dal ricorso introduttivo.

2.3. Merita invece accoglimento il 2° motivo del ricorso.

A norma dell'art. 64, 1° comma, del d.P.R. 917/1986, le imposte diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento (nel caso di specie, nell'anno 1991). Il criterio adottato dal legislatore per la deducibilità di dette imposte è quindi quello della cassa e non della competenza.

Né vale in contrario fare richiamo all'art. 64, 3° comma, del d.P.R. 917/1986, che determina la deducibilità degli accantonamenti per le imposte non ancora definitivamente accertate nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle

commissioni tributarie. Tale disposizione da un lato si riferisce agli accantonamenti diretti a coprire debiti indeterminati nell'ammontare o nella data di sopravvenienza alla data di chiusura dell'esercizio sociale; dall'altro, consente di dedurre gli accantonamenti nell'esercizio in cui viene presentata la dichiarazione, che coincide con quello di pagamento del conguaglio (cfr. art. 15 del d.P.R. 642/1972).

La modalità di pagamento dell'imposta di bollo nel caso in esame, e cioè con il metodo virtuale anziché con quello ordinario o straordinario, non rileva sul piano normativo ai fini dell'applicazione del criterio della competenza economica in luogo di quello della cassa.

D'altra parte, per il chiaro tenore letterale della statuizione di cui al citato art. 64, comma 1°, che fa espresso richiamo in via generale al principio di cassa, non può essere consentito, in mancanza di una disposizione speciale derogatoria per l'imposta di bollo, pervenire ad interpretazioni che, per il collegamento di detto tributo in questione con i ricavi o per altre ragioni di ordine sistematico (cfr. in tal senso circolare Ministro delle finanze 136/E/2000/108411 del 5.7.2000), conducano a ritenere applicabile un criterio diverso da quello espressamente contemplato dalla legge.

In conclusione, rigettati il 1° e il 3° motivo del ricorso, va accolto il 2° motivo, con cassazione della sentenza impugnata in ordine al motivo accolto e rinvio, anche per la pronunzia sulle spese relative al giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

P.Q.M.

rigetta il 1° e il 3° motivo del ricorso, accoglie il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in ordine al motivo accolto e rinvia, anche per le spese relative al giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Roma, 30.1.2003

Il Consigliere estensore

Eugenio...



2 31.1.2003

Amedeo...

Il Presidente
1986
N. 5
TRIBUNALE
TRIBUTARIA

Amedeo...

N.5 COPIE: Per Studio
DIRITTI €ur: 1,55
BOLLI N.: 0
DAL SIG.: SOLE
IL: 03/07/2003