

Sentenza n. 23782 del 20 novembre 2015 (ud 27 ottobre 2015) -

Cassazione Civile, Sez. V - Pres. **PICCININNI Carlo** - Est. **PERRINO Angelina Maria** - Pm. **CUOMO Luigi**

-
-

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo	- Presidente -
Dott. SCODITTI Enrico	- Consigliere -
Dott. MARULLI Marco	- Consigliere -
Dott. TRICOMI Laura	- Consigliere -
Dott. PERRINO Angelina Maria	- rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso iscritto al numero 1513 del ruolo generale dell'anno 2014, proposto da:

s.r.l. **G.D.F.**, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dagli avvocati **VALENSISE CAROLINA** e **Giorgio Confente**, domiciliato presso lo studio della prima in Roma, alla via Monte delle Gioie, n. 12;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'**AVVOCATURA DELLO STATO**, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, domicilia;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 42, depositata in data 30 maggio 2013, n. 75/42/2013;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 27 ottobre 2015 dal consigliere **Angelina Maria Penino**;

uditi per la società l'avv. **Carolina Valensise** e per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato **Francesco Meloncelli**;

udito il pubblico ministero in persona del sostituto procuratore generale **Dott. CUOMO Luigi**, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTO

In esito ad una verifica fiscale, condensata in un processo verbale di constatazione consegnato alla società contribuente, l'Agenzia delle entrate ha accertato, in relazione all'anno d'imposta 2007, un maggiore imponibile Iva, Ires ed Irap, scaturente da numerosi rilievi, dei quali conservano interesse:

a. - quello inerente a sopravvenienze attive non dichiarate, concernenti la contabilizzazione compiuta dalla società della somma di Euro 487.500,00 come parziale compensazione del debito della somma oggetto di finanziamento infruttifero dei soci, imputato a riserva di capitale, con i crediti di cui i medesimi soci erano titolari a seguito e per l'effetto dell'acquisto delle loro quote della società **Andro**, fusa nella **G.D.F.** sempre nel 2007;

b.- quello relativo al costo di Euro 35.000,00, relativo al premio

riconosciuto alla s.p.a. Indesit Company, oggetto di una nota di credito emessa nei confronti di quest'ultima dalla G.D.F.;

c.- quello riguardante il costo di Euro 49.000,00, relativo all'acquisto di un sistema semiautomatico di piegatura maniglia, considerato dalla società bene-merce e dall'Agenzia bene strumentale.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso proposto dalla società per i profili in questione, mentre quella regionale ha accolto l'appello incidentale al riguardo avanzato dall'ufficio, osservando:

- in relazione al rilievo sub a., l'insussistenza di elementi idonei a ritenere provata la volontà dei soci d'imputare il finanziamento a riserva di capitale, anche in considerazione dell'esame del bilancio d'esercizio e della relativa nota integrativa;

- quanto a quello sub b., la mancanza di prova adeguata sia della correlazione fra nota di credito e specifici accordi all'uopo conclusi, sia della determinazione della misura del premio;

- con riguardo alla ripresa sub e, le discrepanze evidenziate dall'ufficio, che non consentono di identificare il bene acquistato con fattura n. (OMISSIS) del 31 marzo 2007 con quello rivenduto con fatture n. (OMISSIS) del 21 marzo 2007 e 129 del 30 marzo 2007.

Ricorre la società per ottenere la cassazione della sentenza, affidando il ricorso a sette motivi, illustrati con memoria ex [art. 378](#) c.p.c., cui l'Agenzia reagisce con due controricorsi, depositati in successione, entrambi tempestivi.

DIRITTO

1.- Con i primi tre motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente, perchè frammentazione di un'unica censura concernente il rilievo indicato sub a. della narrativa, la società lamenta:

- ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 88](#), comma 4, sostenendo la ricorrenza di un'operazione di patrimonializzazione della società da parte dei soci, che esclude la sussistenza di qualsivoglia sopravvenienza attiva - primo motivo;

- ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 88](#), comma 4, rilevando che, anche a voler escludere la qualificazione dell'apporto come riserva del patrimonio netto, di per sè il finanziamento non può essere considerato sopravvenienza attiva, anche in caso di rinuncia - secondo motivo;

- ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine al fatto decisivo del versamento della somma oggetto del finanziamento che, contrariamente a quanto sostenuto in sentenza, è effettivamente avvenuto, mediante estinzione per compensazione delle somme degli importi che la società avrebbe dovuto versare ai soci in virtù dell'acquisto delle quote, di cui costoro erano titolari, della s.r.l. Andro nonchè mediante erogazione del resto in data 24 luglio 2007 - terzo motivo.

In fatto, si può dire acquisito:

- perchè pacifico fra le parti, che l'assemblea ordinaria dei soci in data 12 marzo 2007 ha deliberato l'erogazione di un finanziamento infruttifero da destinare a futuri aumenti del capitale sociale, da deliberare entro e non oltre il 1 dicembre 2008;

- perchè accertato con la sentenza impugnata, che il debito derivante dall'obbligo di versamento della somma oggetto del finanziamento, pari ad Euro 541.667,00, è stato parzialmente compensato, per Euro 487.500,00, "...con i crediti per gli stessi soci conseguiti dall'acquisto per fusione della società Andro, avvenuto in quello stesso 2007...";

- perchè pacifico fra le parti, che la residua somma, data dalla differenza fra i due importi, è stata versata dai soci e regolarmente contabilizzata.

In fatto, dunque, è accertato che la somma di Euro 487.500,000 è stata corrisposta alla società dai soci, mediante compensazione, ed a titolo di finanziamento infruttifero. Il che esclude ogni rilevanza della prospettazione in fatto dell'Agenzia, concernente la sua omessa materiale erogazione.

1.1.- Quest'accertamento in fatto, in base alle considerazioni che seguono, spoglia di congruenza altresì l'eccezione d'inammissibilità della censura, proposta dall'ufficio perchè, a suo dire, essa si risolverebbe in una diversa ricostruzione della fattispecie concreta.

2.- L'importo in questione, sostiene la società, è stato imputato ed è da imputare a riserva di capitale avente uno specifico vincolo di destinazione che, a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 88](#), comma 4, non può costituire sopravvenienza attiva.

Secondo l'ufficio, di contro, il finanziamento "nasce come debito vs soci, tanto è vero che originariamente viene classificato alla voce D3 del passivo dello stato patrimoniale - Debiti verso soci per finanziamento -, per poi - però - alla data di chiusura del bilancio essere riclassificato nella macroclasse del patrimonio netto AVII - Altre riserve", sebbene manchi apposita delibera assembleare deputata alla riclassificazione.

2.1.- Le sopravvenienze attive sono definite dal D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 88](#), comma 1, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, come "ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite o oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonchè la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi"; tuttavia, specifica il comma 4, "non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in danaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti...".

Per un verso, quindi, occorre, in base al comma 1, che l'importo conseguito a titolo di ricavo o altro provento, come definito dalla norma, oppure quello che determini la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite, oneri dedotti o passività iscritte in precedenti esercizi sia irrevocabilmente destinato ad essere acquisito al patrimonio della società (in termini, ai fini dell'imposta di registro, Cass. 26 novembre 2007, [n. 24555](#)). Dall'altro, però, secondo quanto stabilito dal comma 4, è necessario che esso non sia stato erogato a fondo perduto o in conto capitale: la disposizione risponde all'esigenza di escludere dal reddito tassabile gli esborsi dei soci che abbiano nella sostanza natura di conferimenti; senza tale previsione, le relative erogazioni non potrebbero non essere comprese nell'imponibile,

in ragione della loro obiettiva consistenza di sopravvenienze attive.

2.2.- Al cospetto dell'accertamento di fatto dell'erogazione della somma dinanzi indicata mediante compensazione, non riesce utile all'ufficio l'affermazione, su cui incentra la difesa, della mancanza di delibera assembleare che esprima la volontà dei soci di utilizzare i finanziamenti a copertura delle perdite o ad aumento del capitale sociale.

L'alternativa all'erogazione di capitale di rischio, difatti, è l'erogazione di capitale di credito, che lo stesso ufficio evoca, allorquando riferisce che il finanziamento "nasce come debito vs soci...", ma che è scaturigine del diritto alla restituzione delle somme che ne sono oggetto. In questo caso, gli apporti non rappresentano nuova ricchezza, perciò tassabile, sibbene mero conseguimento di liquidità, transitorio, in ragione dell'obbligo di restituzione che li correda (in termini, Cass. 6 settembre 2001, [n. 11461](#)).

Per quest'aspetto, dunque, la censura va accolta, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di determinazione della base imponibile ai fini dell'Ires, qualora l'erogazione di una somma a titolo di finanziamento infruttifero sia eseguita dai soci mediante compensazione con un credito da loro vantato nei confronti della società, il relativo importo non può costituire sopravvenienza attiva, in quanto, se il finanziamento ha la sostanza del mutuo, l'obbligo di restituzione che lo accompagna esclude che esso determini nuova ricchezza, mentre se il finanziamento è in conto capitale, la configurabilità della sopravvenienza è esclusa dal D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 88](#), comma 4".

2.-Col quarto e col quinto motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente, perchè frammentazione di un'unica censura, riguardante la ripresa indicata sub b) della narrativa, la contribuente lamenta:

- ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 26](#), comma 2, nonché dell'[art. 2697](#) c.c., sostenendo che nel caso in esame sussistano i due presupposti richiesti per poter operare la detrazione dell'iva, ossia il riconoscimento di uno sconto sul prezzo della vendita e la riconducibilità di esso ad un accordo fra le parti - quarto motivo;

- ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione in ordine alla documentazione, esibita in atti, relativa alla dimostrazione dell'accordo contrattuale cui si riferisce la nota di credito concernente il premio - quinto motivo.

Va chiarito che, sebbene la stessa ricorrente riferisca che il rilievo fosse funzionale all'accertamento di una maggiore Ires, di una maggiore Irap e di una maggiore Iva, l'intera costruzione della censura è calibrata esclusivamente sul profilo concernente l'iva, in quanto, in definitiva, la società fa leva sull'assimilabilità della nota di credito emessa alla nota di variazione contemplata dal D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 26](#), comma 2.

2.1.- Ai fini iva, la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto, per cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

Per conseguenza, la normativa comunitaria stabilisce:

- sul piano sostanziale (par. 1 dell'art. 90, della direttiva

2006/112), l'obbligo degli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'iva dovuta dal soggetto passivo, ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sia percepita dal soggetto passivo, fatte salve le possibilità di deroga stabilite dal par. 2 dell'art. 90;

- su quello degli obblighi formali, il principio secondo il quale gli Stati membri godono di un margine di discrezionalità, purchè, però, le formalità prescritte ai soggetti d'imposta per poter esercitare il diritto di riduzione della base imponibile siano limitate a quelle che consentano di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sia stata o non sarà definitivamente percepita (Corte giust. 15 maggio 2014, causa C-337/13, Almos Agrarkulkereskedelmi Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kozep - magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága).

Si deve trattare, dunque, di una riduzione che vada ad incidere su una determinata o su una serie determinata di operazioni, e, segnatamente, sull'entità dei relativi corrispettivi e che sia adeguatamente documentata.

2.2.- Coerente con la disciplina comunitaria è quella interna, la quale, con il D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 26](#), stabilisce che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile....in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23, o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa".

Sotto il profilo sostanziale, questa Corte ha stabilito che l'applicazione della norma richiede, come duplice condizione, a) che venga praticato al cessionario o committente, dal cedente o dal prestatore, uno sconto sul prezzo della vendita effettuato; b) che la riduzione del corrispettivo al cliente sia il frutto di un accordo, il quale può essere documentale, o verbale, e persino successivo, purchè del medesimo sia fornita la prova, da parte dei soggetti interessati, mediante la trasfusione del patto stesso in note di accredito, emesse da una parte a favore dell'altra, con l'allegazione della causale che, volta per volta, abbia giustificato gli sconti medesimi (Cass. 12 dicembre 2011, [n. 26513](#)). A tal fine, ha precisato, la detrazione dell'imposta non spetta ove il giudice di merito accerti in fatto che non si trattava di sconti ma di un premio di fine anno, ossia di un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti (Cass. 5 marzo 2007, [n. 5006](#)). Ciò in quanto mentre lo "sconto" è una componente che incide direttamente sul prezzo della merce compravenduta o del servizio scambiato, riducendone l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute, il premio di fine anno è un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti (Cass., ord. 30 marzo

2012, n. 5208).

Sotto quello formale, si è rimarcato (Cass. 3 giugno 2015, [n. 11396](#)) che, per accedere al regime della variazione in diminuzione, è necessario effettuare la registrazione della variazione e della relativa causa, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, [artt. 23, 24 e 25](#), ed è onere del contribuente dimostrare la corrispondenza delle operazioni mediante l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegarle, attraverso la dimostrazione dell'identità tra l'oggetto della fattura e delle registrazioni originarie e l'oggetto della registrazione della variazione, si da palesare inequivocabilmente la corrispondenza tra i due atti contabili (in linea, Cass. 27 maggio 2015, [n. 10939](#), secondo cui l'emittente della fattura, in base al principio di cartolarità, è tenuto a versare l'imposta ivi liquidata a meno che non l'abbia tempestivamente corretta o annullata a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 26](#)).

2.3.- Nel caso in esame, allora, la censura si rivela infondata sotto entrambi i profili.

Quanto a quello sostanziale, la sentenza impugnata ha sottolineato la mancanza "sia della dimostrazione della correlazione della nota di credito in questione a specifici accordi in proposito conclusi dalle parti, sia della determinazione del bonus praticato", facendo leva sulla circostanza che il relativo importo emerge soltanto da un fax inviato alla Indesit senza alcun riscontro.

Quest'accertamento di fatto che, in definitiva, si traduce nella valutazione d'inidoneità del fax a documentare il raggiungimento di un accordo sullo sconto e sulla misura, non è stato aggredito dalla società, in quanto:

- anche col vizio di motivazione proposto, la società fa leva "sull'accordo tra le parti intervenuto via e-mail" nonchè su "una dichiarazione dell'Ufficio acquisti della Indesit Company", che trascrive a pag. 21 del ricorso, senza allegare e documentare, in tal modo violando il principio di autosufficienza, di aver rappresentato la circostanza, di cui non v'è traccia nella sentenza impugnata, sin dal primo grado e di averla riproposta in appello; insufficiente, al riguardo, perchè criptico e incompleto, è il riferimento, contenuto a pag. 18 del ricorso, all'"...ulteriore attestazione da parte di quest'ultimo - ossia del Gruppo Indesit - delle ragioni che hanno portato al riconoscimento della nota di credito", che non consente, anche per la mancata indicazione del soggetto da cui proverrebbe l'attestazione, di valutarla alla stregua di dichiarazione di terzo e di saggiarne la decisività;

- la dichiarazione via e-mail, nonchè la successiva "attestazione", riguardate come documenti, non sarebbero idonee a documentare l'accordo, in base al principio già affermato dalla Corte, secondo il quale, in forza dell'[art. 2704](#) c.c., non è opponibile all'amministrazione finanziaria, ai fini della prova dei presupposti per l'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 26](#), una scrittura privata priva di sottoscrizione autenticata in data certa (Cass. 11 aprile 2014, [n. 8535](#)).

Con riguardo al profilo formale, inoltre, la complessa censura proposta trascura di evidenziare la corrispondenza delle operazioni mediante l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegarle.

3.- Anche l'ultima censura riguardante il rilievo indicato in

narrativa sub e, spezzata nel sesto e nel settimo motivo di ricorso, con i quali, rispettivamente, la società si duole, ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 102](#), nonchè, ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, dell'omessa motivazione in ordine al fatto controverso dell'omesso utilizzo del bene nella realtà produttiva della contribuente, si traduce in un tentativo di rilettura degli atti processuali, peraltro in maniera eccentrica rispetto al deciso della Commissione, secondo la quale, prima ancora della qualificazione del bene come bene - merce o come bene strumentale, v'è la mancata dimostrazione che il bene acquistato "...con fattura n. 546 del 31.3.2007 è quello stesso rivenduto con fatture nn. 86 del 21.3.2007 e 129 del 30.3.2007".

In definitiva, la sentenza va cassata in relazione al solo rilievo sub a della narrativa, con rinvio per nuovo esame ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, che provvederà anche a regolare le spese.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata nel punto corrispondente e rinvia anche per le spese ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia. Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2015.

Depositato in Cancelleria il 20 novembre 2015