

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 6 febbraio 2003, n. 1754

Svolgimento del processo

1.1. Il 30 dicembre 1998 la Spa M. I. notifica al Ministro delle finanze presso l'Avvocatura generale dello Stato un ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria centrale 25 settembre 1997, n. 448/98, depositata il 25 settembre 1997, che ha accolto il ricorso del II Ufficio delle imposte dirette di Firenze contro la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Firenze n. 1154/02/85, in tema di IRPEG e ILOR 1975 e 1976.

1.2. I presupposti della controversia sono i seguenti:

- nel 1975 la Spa M. opera una rivalutazione monetaria per lire 480.728.674, imputandola al conto profitti e perdite;
- in sede di dichiarazione dei redditi la società inserisce il saldo attivo di rivalutazione monetaria tra le variazioni in diminuzione, in quanto esente ex art. 24 L. 2 dicembre 1975, n. 576;
- l'Ufficio, in sede di accertamento, elimina la deduzione e rettifica corrispondentemente anche il reddito dall'anno successivo, il 1976, elevando il reddito imponibile da lire 3.308.063, a lire 484.426.104, perché il saldo di rivalutazione non è stato accantonato in una riserva speciale, così come prescritto dall'art. 23 L. 2 dicembre 1975, n. 576;
- i due avvisi di rettifica relativi al 1975 e al 1976 sono impugnati dalla società dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Firenze, che li accoglie;
- l'appello dell'Ufficio è, poi, rigettato dalla Commissione tributaria di secondo grado;
- l'Ufficio ricorre alla Commissione tributaria centrale, che accoglie il ricorso e dichiara legittimi gli accertamenti con la sentenza ora impugnata per cassazione.

1.3. La sentenza della Commissione tributaria centrale 25 settembre 1997, n. 448/98, è così motivata;

- l'art. 24 L. 2 dicembre 1975, n. 576, che escludeva dal reddito imponibile delle società i saldi attivi di rivalutazione, si riferiva, espressamente alle sole rivalutazioni "eseguite ai sensi degli articoli precedenti", e, dunque, alle sole rivalutazioni i cui saldi attivi fossero stati accantonati in una speciale riserva designata con riferimento alla legge stessa, come tassativamente prescritto dal precedente articolo 23.
- la società non ottemperò all'obbligo di accantonamento del saldo di rivalutazione in una riserva speciale, ma lo iscrisse tra i profitti del conto economico, come tali soggetti a imposizione, e pretese, poi, di poterlo detrarre nella dichiarazione dei redditi dall'imponibile dell'IRPEG, poiché lo aveva utilizzato, con la delibera di approvazione del bilancio al 31 dicembre 1975, a compensazione parziale delle perdite dell'esercizio.

2.1. Il ricorso della Spa M. è sostenuto con un solo motivo di impugnazione.

2.2. La ricorrente conclude chiedendo che sia annullata la decisione della Commissione tributaria centrale, con ogni conseguenziale pronuncia ai sensi dell'art. 384 cpc. Con vittoria di spese e onorari del presente grado di giudizio.

3.1. Il Ministro delle finanze resiste con controricorso.

3.2. Il controricorrente conclude chiedendo che il ricorso sia rigettato con ogni conseguenziale provvedimento.

Motivi della decisione

4.1. Con l'unico motivo di impugnazione la società ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione degli art. 23 e 24 L. 2 dicembre 1975, n. 576.

4.2. La ricorrente sostiene, al riguardo, che le norme contenute negli art. 22-24 L. 2 dicembre 1975, n. 576, sarebbero state mal interpretate dalla Commissione tributaria centrale sia dal punto di vista letterale sia dal punto di vista teleologico.

Sul piano dell'interpretazione letterale non esisterebbe alcuna norma che neghi il beneficio dell'agevolazione fiscale per l'utilizzo del saldo per copertura di perdite mediante diretta ed immediata imputazione al conto profitti e perdite.

Sul piano dell'interpretazione teleologica, poi, lo scopo della legge sarebbe quella di vincolare all'economia dell'impresa i saldi di rivalutazione all'unica condizione che essi non siano distribuiti ai soci.

4.3. Il motivo è fondato.

In via preliminare si osserva che la rivalutazione delle immobilizzazioni materiali può essere effettuata solo sulla base di una specifica disposizione legislativa, generale o speciale. Il regime dettato dall'art. 2425 cc, infatti, vale per la valutazione degli elementi dell'attivo del bilancio e per la loro svalutazione, mentre per la loro rivalutazione monetaria, legata alla contingenza economica, si è proceduto per lungo tempo a stabilirne la rilevanza a fini tributari sulla base di leggi speciali, tra cui anche la L. 2 dicembre 1975, n. 576. L'effetto netto della rivalutazione, cioè la rivalutazione del costo originario dell'immobilizzazione materiale dedotto l'importo della corrispondente rivalutazione degli ammortamenti, non dev'essere iscritto tra i profitti, ma viene accreditato, secondo i principi contabili, in un'apposita voce delle riserve di patrimonio netto, costituita dalle "Riserve di rivalutazione". Il saldo attivo della rivalutazione delle immobilizzazioni materiali per conguaglio monetario, cioè la differenza tra il risultato della svalutazione delle attività e quello della rivalutazione del corrispondente fondo di ammortamento, al quale dia luogo l'operazione, viene iscritto al passivo del bilancio, perché solo così si evita che questo si chiuda con un utile che sarebbe soltanto apparente, in quanto nessun utile effettivo deriva alla società dall'operazione di rivalutazione.

Questo comportamento della società è reso doveroso sia dalla lettera dell'art. 23.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576, sia dalla conforme natura delle cose, enunciata nelle norme tecniche contabili adottate dalla comunità dei professionisti della gestione aziendale, che la legge ha pienamente recepite.

Dal punto di vista funzionale, poi, l'utilizzazione del saldo di rivalutazione delle immobilizzazioni materiali per conguaglio monetario mediante imputazione diretta al conto profitti e perdite salta senza dubbio il passaggio formale dell'inserimento preliminare in apposita speciale riserva - la riserva di rivalutazione -, ma effettua una delle destinazioni possibili del saldo: 1) ripartizione tra i soci 2) imputazione al capitale; 3) risanamento delle perdite.

Si tratta, allora, di stabilire quale sia la natura del vincolo all'accantonamento del saldo attivo in apposita riserva previsto dall'art. 23.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576, e quali siano le conseguenze tributarie del comportamento della società.

Al riguardo, si consideri che la rivalutazione si può eseguire già nell'esercizio 1975, ai sensi dell'art. 22.4.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576. Lo conferma anche l'art. 22.4.2 della stessa legge, che non consente la rivalutazione per l'esercizio in corso per le azioni non quotate in borsa e per le quote.

Premesso, dunque, che la rivalutazione può essere eseguita già nel 1975, il problema che viene sottoposto all'esame della Corte è se, visto che la rivalutazione è utilizzata dalla società ricorrente per compensare le perdite di esercizio, sia necessario il preventivo accantonamento in una speciale riserva.

Per la risoluzione del problema si deve tener conto che la somma accantonata a seguito di rivalutazione delle immobilizzazioni immobiliari può esser utilizzata nei seguenti tre diversi modi: 1) attribuzione ai soci, con la conseguenza che esse costituiscono, allora, reddito imponibile ex art. 24.3 L. 2 dicembre 1975, n. 576; 2) imputazione al capitale (art. 23.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576); 3) ripianamento delle perdite (art. 23.2.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576). Si deve, inoltre rilevare che l'esistenza di perdite opera come fatto preclusivo dell'esercizio della facoltà di procedere alla distribuzione di utili (art. 23.2.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576). Infine, l'art. 23.2.2, L. 2 dicembre 1975, n. 576, vincola la società a ridurre la riserva senza che l'assemblea osservi le disposizioni richiamate nell'art. 23.1.

Se, dunque, il saldo attivo deve essere prioritariamente utilizzato per risanare le perdite, non può essere sanzionato con la sottoposizione ad imposizione il saldo attivo che, senza previamente transitare nella speciale riserva di accantonamento, venga subito destinato a compensare le perdite. L'art. 23.1 L. 2

dicembre 1975, n. 576, dev'essere, pertanto, interpretato nel senso che la società è vincolata ad accantonare il saldo attivo da rivalutazione monetaria solo se intende rinviare ad un anno successivo la decisione sulla sua utilizzazione, mentre, se si sottrae a tale vincolo e intende sottrarsi al vincolo dell'imposizione del saldo, è tenuta a destinarlo immediatamente al ripianamento delle perdite. In altri termini il vincolo ex art. 23.1 L. 2 dicembre 1975, n. 576, ha la natura dell'onere e non dell'obbligo.

5. Per le considerazioni illustrate il ricorso della società é da considerare fondato e dev'essere, quindi, accolto. L'impugnata sentenza della Commissione tributaria centrale dev'essere, conseguentemente, cassata.

Inoltre, poiché non si rendono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la controversia può essere decisa nel merito ex art. 384.1 cpc, con il rigetto del ricorso dell'Ufficio contro la sentenza di appello della Commissione tributaria di secondo grado di Firenze n. 1154/02/85, che risulta, perciò, confermata.

6. In considerazione della novità della questione proposta e dei contrapposti orientamenti assunti dai giudici nei precedenti gradi di giudizio, si compensano tra le parti le spese processuali relative al giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale e al giudizio di cassazione.

P.q.m.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso dell'ufficio contro la sentenza di appello, che viene confermata. Si compensano tra le parti le spese processuali relative al giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale e al giudizio di cassazione.