

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 20 dicembre 2002, n. 18173

Svolgimento del processo

L'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma rettificò i redditi dichiarati dalla L. C. s.r.l. per gli anni 1987, 1988 e 1989, recuperando a tassazione, tra l'altro, gli interessi attivi sui crediti di imposta per Irpeg e Iva, non inclusi tra i componenti positivi del reddito di quegli anni, e le plusvalenze patrimoniali costituite dai costi, non imputati al conto economico, incrementativi di valori relativi ad immobilizzazioni per gli esercizi 1988 e 1989.

La Commissione tributaria di primo grado di Roma, con decisione n. 3/08/96, annullò gli accertamenti, omettendo di pronunciarsi sulle plusvalenze ed osservando, quanto agli interessi, che per quelli sui crediti d'imposta non si applica il criterio di competenza.

L'appello, promosso dall'Ufficio, fu respinto dalla Commissione tributaria regionale di Roma, con sentenza depositata il 15 gennaio 1998. La Commissione regionale giudicò che il credito per gli interessi sui crediti d'imposta sorge solo quando, in base alle leggi di bilancio, i relativi importi possono essere erogati ai contribuenti, e che le spese incrementative degli immobili erano state correttamente imputate al conto patrimoniale.

Per la cassazione della sentenza di appello, notificata il 6 febbraio 1998, ricorre il Ministero delle finanze, in persona del ministro pro tempore, rappresentato e difeso ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato con atto notificato il 6 aprile 1998, proponendo due motivi.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia la violazione applicazione degli artt. 56 e 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917; si deduce che nessuna norma di legge autorizza una deroga, per gli interessi sui crediti d'imposta, ai criteri di imputazione per competenza fissati dall'art. 56 del t.u.i.r. per gli interessi e dall'art. 75 testo unico cit. per tutti i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa. Il motivo è fondato. A norma dell'art. 74, comma primo del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, i proventi - tra i quali devono annoverarsi anche gli interessi attivi sui crediti, ed in particolare sui crediti d'imposta - concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di competenza, a meno che la loro esistenza non sia ancora certa o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo. Ma poiché detti interessi trovano titolo e criterio di determinazione - quanto al tasso applicabile - nella legge, non è configurabile al riguardo un'incertezza che giustifichi l'applicazione della seconda parte della norma. Questa disciplina risulta poi confermata, e resa esplicita con riguardo agli interessi, nel t.u.i.r. 8 d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), che all'art. 75, comma primo, ribadisce la regola generale del criterio di competenza per tutti i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa, e all'art. 56, comma terzo stabilisce espressamente che tutti gli interessi attivi concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio. Non vi è pertanto alcuna disposizione, nel d.P.R. n. 597/1973 né nel t.u.i.r., che preveda il criterio di cassa in questa materia.

2. Con il secondo motivo si denuncia la violazione degli artt. 54, comma 1 lettera c) e 76, comma 1 lett. c) t.u.i.r.; si deduce che la legge prevede che debba tenersi conto anche delle plusvalenze patrimoniali iscritte in bilancio, indipendentemente dalla cessione dei beni e dalla distribuzione ai soci, come già per l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, e che sul punto la Corte suprema si era già pronunciata, nel senso favorevole alla amministrazione con sentenze 30 dicembre 1992 n. 11795 e 30 gennaio 1995 n. 398. Nella specie era incontestato che mediante l'iscrizione nello stato patrimoniale di costi aventi natura incrementativa del valore degli immobili, la società avesse capitalizzato costi non transitati nel conto profitti e perdite, e il maggior valore derivante dall'iscrizione nel conto immobili doveva essere tassato come plusvalenza iscritta ex art. 56 t.u.i.r.

Anche questo motivo è fondato. Secondo l'insegnamento di questa Corte, in tema di determinazione del reddito imponibile di società di capitali e con riguardo ad una società esercente attività immobiliare, nel regime antecedente alla entrata in vigore del T.U. 22 dicembre 1986 n. 917, la

patrimonializzazione degli interessi passivi e di altri oneri e spese generali per la costruzione e la gestione dei fabbricati mediante la loro iscrizione in bilancio nel conto immobili, data la loro indeducibilità (a tenore degli artt. 62 e 64 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, infatti, non si tiene conto degli interessi passivi e delle spese generali ai fini delle valutazioni esposte in bilancio) comportava l'iscrizione in bilancio di un incremento patrimoniale, indipendentemente dalla cessione di beni e quindi di una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 598: questa norma prescriveva che, nella determinazione del reddito imponibile, si tenesse conto anche delle plusvalenze patrimoniali iscritte in bilancio "indipendentemente dalla cessione dei beni e dalla distribuzione ai soci", cioè degli incrementi patrimoniali derivanti, non già dalla cessione di un bene che procuri al patrimonio del contribuente l'acquisizione di un valore supplementare rispetto a quello che il bene, oggetto della operazione, aveva al tempo del suo acquisto, bensì dalla mera iscrizione in bilancio di un suo maggior valore (Cass. 13 gennaio 1995 n. 398).

Questa disciplina - originariamente non applicabile alle società di persone - è stata poi recepita nel testo unico sui redditi (d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917). L'art. 76, lett. c, nel testo vigente anteriormente al d.l. 27 dicembre 1997 n. 449, prevedeva - in tema di valutazioni dei componenti del reddito d'impresa - che il costo dei beni rivalutati s'intende comprensivo delle plusvalenze iscritte in bilancio che hanno concorso a formare il reddito o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo nemmeno in caso di successivo realizzo; e l'art. 54, primo comma lett. c disponeva che le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi dai ricavi, concorrono a formare il reddito se sono iscritte in bilancio. La disposizione ultima citata era applicabile, nei confronti delle società di persone come l'odierna resistente (oltre che delle imprese individuali) per le plusvalenze iscritte in bilancio negli esercizi chiusi dopo l'inizio del primo periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 1987 (art. 23, cpv. d.P.R. 4 febbraio 1988 n. 42).

La Commissione regionale non si è attenuta al principio appena enunciato, incorrendo anche in tal caso nella violazione di legge denunciata. La sentenza impugnata deve essere pertanto cassata, con rinvio ad altra sezione della medesima Commissione tributaria regionale che, decidendo anche sulle spese del presente giudizio, si atterrà ai seguenti principi:

- gli interessi sui crediti d'imposta concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio in cui vengono a maturazione;
- in tema di determinazione del reddito d'impresa, nel vigore del testo unico delle imposte sui redditi, anteriormente alle innovazioni introdotte dalla legge 27 dicembre 1997 n. 449, la patrimonializzazione degli interessi passivi e di altri oneri e spese generali per la costruzione e la gestione dei fabbricati, mediante la loro iscrizione in bilancio, comportava l'iscrizione in bilancio di un incremento patrimoniale tassabile indipendentemente dalla cessione di beni.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio anche per le spese.