

26842 14



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE-TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Aurelio CAPPABIANCA	Presidente	R.G.N. 7986/2008
Dott. Camilla DI IASI	Consigliere	
Dott. Antonio GRECO	Consigliere	Cron. 26842
Dott. Massimo FERRO	Consigliere	Rep.
Dott. Roberta CRUCITTI	Consigliere rel.	Ud. 24.9.2014

Oggetto
IPERF - rimporso
Rimuncia credito da parte del socio
Obbligo di ritenuta

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

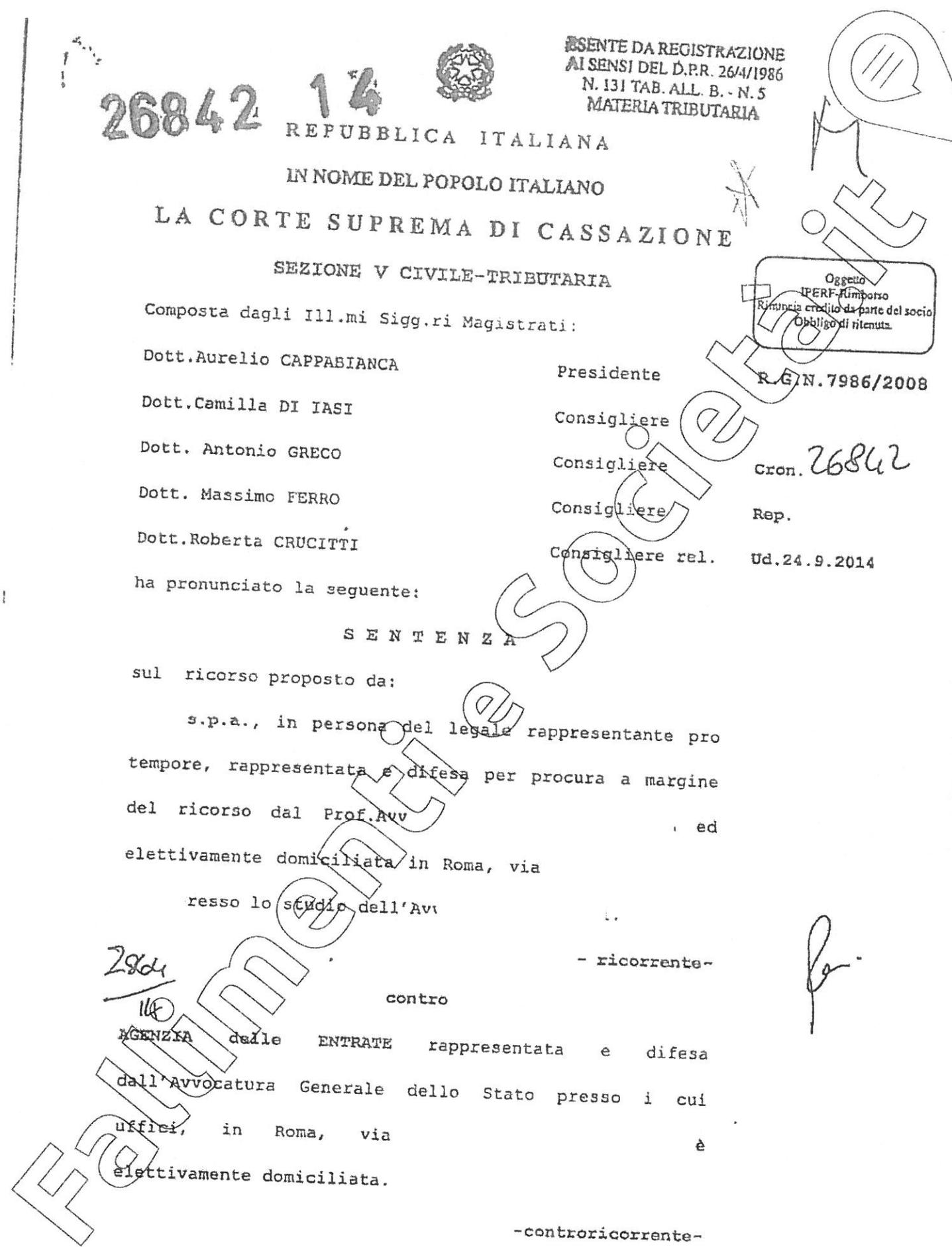
s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa per procura a margine del ricorso dal Prof. Avv. [redacted] ed elettivamente domiciliata in Roma, via [redacted] presso lo studio dell'Avv. [redacted]

- ricorrente -

contro

AGENZIA delle ENTRATE rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici, in Roma, via [redacted] è elettivamente domiciliata.

- controricorrente -



Handwritten signature



e contro

Agenzia delle Entrate-Ufficio di Roma, in persona del
Direttore pro tempore.

-intimata-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria
Regionale del Lazio n.180/20/06, depositata il
29.1.2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 24.9.2014 dal Consigliere Dott. Roberta
Crucitti;

udito per la ricorrente l'Avv per delega;

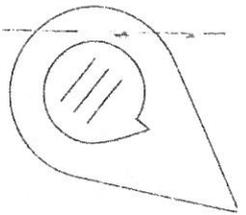
udito per la controricorrente l'Avv ;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. Giovanni Giacalone che ha concluso per
l'inammissibilità ed, in subordine, il rigetto del
ricorso.

Svolgimento del processo

Con ricorso alla Commissione Tributaria
Provinciale di Roma, s.p.a. impugnava il silenzio
rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso di somme che
la contribuente asseriva di avere indebitamente
corrisposto a titolo di ritenute operate sul credito,
costituito da compensi per royalties, spettante al
socio di maggioranza ed al quale quest'ultimo aveva
rinunciato.

Il ricorso venne accolto ma la decisione, appellata





dall'agenzia delle Entrate, veniva riformata dalla Commissione Tributaria del Lazio con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di appello, pur rilevando l'estraneità all'ordinamento dell'istituto dell'"incasso giuridico", posto dall'Amministrazione finanziaria a fondamento del diniego al rimborso, rilevava che la rinuncia al credito operata dal socio di maggioranza aveva determinato una sopravvenienza attiva per cui non sussisteva l'indebito fiscale essendo stato legalmente operata la ritenuta.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, la i.p.a.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

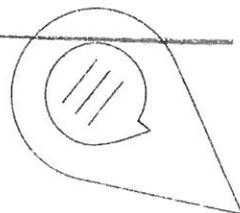
1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.s. per avere la Commissione Regionale, con ultrapetizione, riformato la sentenza di primo grado per motivi diversi da quelli proposti con l'atto di appello.

1.1. Il motivo è inammissibile. Il quesito, formulato ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c. (applicabile ratione temporis al ricorso per essere stata la sentenza impugnata depositata il 29.1.2007), non risponde ai dettami enunciati in materia da questa Corte, risolvendosi in un mero interrogativo tautologico riprodotto il dettato normativo. Il mezzo difetta, anche, in sufficienza non riportando integralmente il contenuto della decisione di primo grado e dell'atto di



appello proposto dalla controparte si da potere consentire a questa Corte il preliminare vaglio di ammissibilità della questione sollevata con il mezzo. Appare, inoltre, evidente dalla lettura della sentenza impugnata che il Giudice di appello non ha deciso sulla base di una domanda (recte motivo di appello) diversa da quella proposta dalla parte ma, fermi restando i fatti posti a base della stessa, ha degli stessi operato una diversa ricostruzione in diritto secondo il principio *iura novit curia* e, ciò in applicazione dell'orientamento di questo Giudice di legittimità secondo cui "in materia di procedimento civile, sussiste vizio di ultrapetizione ex art.112 c.p.c. quando il giudice pronuncia oltre i limiti della domanda e delle eccezioni proposte dalle parti, ovvero su questioni non formanti oggetto del giudizio, rimanendo sempre salva la possibilità di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti in lite nonché all'azione esercitata in causa, ricercando le norme giuridiche applicabili alla concreta fattispecie sottoposta al suo esame, e ponendo a fondamento della sua decisione principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti (Cass. n.10009/03; Cass.55.UUn.10993/97).

2. Con il secondo motivo -rubricato violazione degli artt.2909 c.c., 25 d.p.r. n.600/73 e 329 c.p.c. in relazione all'art.360, comma 1 e 3 c.p.c. -si deduce che la Commissione regionale avrebbe omissso di rilevare il giudicato interno formatosi per effetto della



ESCLUSIVAMENTE SOCIETÀ.IT

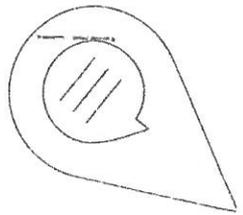


mancata censura con l'appello di una delle rationes decidendi sulle quali era fondata la sentenza di primo grado. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la motivazione della sentenza di primo grado sarebbe fondata su due autonome argomentazioni:

-la prima, attinente alla configurabilità della categoria di "incasso giuridico" esclusa dalla Commissione Tributaria Provinciale;

-la seconda (costituita dall'affermazione secondo cui "la ritenuta fiscalmente non andava versata, in quanto nessun compenso era stato corrisposto") fondata sull'inapplicabilità alla fattispecie, qualunque configurazione giuridica se ne volesse dare, del meccanismo della ritenuta d'acconto.

2.1. Il motivo non merita accoglimento. Al di là della qualificazione del motivo che, ravvisando un error in procedendo, avrebbe dovuto essere formulato ex n.4 del I comma dell'art. 360 c.p.c., il mezzo si palesa infondato alla luce dei principi espressi da questa Corte (Cass. n.16583 del 28/09/2012; Sez. U, n.9687 del 22/04/2013; Cass. n.11739 del 15/05/2013) secondo cui "la nozione di "parte della sentenza", alla quale fa riferimento l'art. 329, comma secondo, cod. proc. civ., dettato in tema di acquiescenza implicita e cui si ricollega la formazione del giudicato interno, identifica soltanto le "statuizioni minime", costituite dalla sequenza fatto, norma ed effetto, suscettibili di acquisire autonoma efficacia decisoria nell'ambito della controversia. Ne consegue che l'appello, motivato



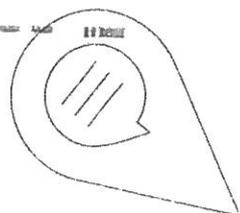
FEDIMENTI e Società.it



con riguardo ad uno soltanto degli elementi della suddetta statuizione minima suscettibile di giudicato, apre il riesame sull'intera questione che essa identifica, ed espande nuovamente il potere del giudice di riconsiderarla e riqualificarla anche relativamente agli aspetti che, sebbene coesenziali alla statuizione impugnata, non siano stati singolarmente coinvolti, neppure in via implicita, dal motivo di gravame.

E, nella specie, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non pare che dalla succinta motivazione resa dal primo Giudice (come riportata in ricorso) possano estrapolarsi due distinte ed autonome rationes decidendi, laddove dall'insussistenza dell'istituto del c.d. "incasso giuridico" viene fatta conseguire, in virtù della mancata percezione della somma, l'insussistenza dell'obbligo di operare la ritenuta.

3. Con il terzo motivo -rubricato violazione dell'art. 25 d.p.r. n. 600/73 e manifesta illogicità della motivazione- si censura la sentenza per avere la Commissione regionale del Lazio ritenuto che la Società fosse obbligata ad operare una ritenuta di acconto in relazione alle somme dovute, in pagamento di royalties al socio ma, in effetti, mai erogate perché oggetto di rinuncia da parte dello stesso. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, l'assunto per il quale - pur a fronte della nuova formulazione dell'art. 55 TUIR (secondo cui a partire dall'esercizio 1993 le rinunce dei soci non costituivano sopravvenienze attive)- la



Fallimenti Società.it



rinuncia a crediti correlati a redditi che andavano acquisiti a tassazione per cassa presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e, quindi, l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta, non poteva essere condiviso; e ciò perché il presupposto per il sorgere dell'obbligazione tributaria è quello dell'effettiva percezione del corrispettivo a nulla rilevando i crediti maturati ma non riscossi.

A conclusione dell'illustrazione del motivo viene articolato il seguente quesito ex art. 366 bis c.p.c.: "Dica la Suprema Corte se, avuto riguardo al disposto dell'art. 25 d.p.r. n. 600/1973, una società di capitali sia tenuta ad effettuare la ritenuta alla fonte a titolo di acconto sull'imposta eventualmente dovuta dal socio di essa società (a titolo di reddito di lavoro) in conseguenza della rinuncia, effettuata dal socio, ai crediti dal medesimo vantati nei confronti della società e tenuto conto del fatto che nessun pagamento dalla società al socio è mai avvenuto.

4. Con il quarto motivo, articolato in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., si censura la sentenza impugnata per avere ritenuto operante, nella fattispecie, il meccanismo della sostituzione di imposta e, quindi, che essa Società fosse obbligata ad operare la ritenuta di acconto nonostante fosse mancato, per effetto della rinuncia fatta dal socio, qualsiasi rapporto di provvista della società nei confronti del socio, con conseguente



incostituzionalità, per contrasto con l'art.53 Cost., dell'obbligo di operare la ritenuta perché in tal modo si imporrebbe, di fatto, il pagamento dell'imposta ad un soggetto (la società) che non manifesta alcuna capacità contributiva.

5. Con il quinto motivo, articolato ai sensi dell'art.360 n.3 c.p.c., si deduce la violazione dell'art.50 d.lgs.n.917/1986 per avere il Giudice di appello ritenuto, in violazione delle norme che regolano l'imputazione per cassa del reddito, imponibili in capo al socio le somme delle quali lo stesso era creditore nei confronti della s.p.a., pur a seguito della rinuncia e, nonostante, le stesse non fossero mai state percepite. A conclusione delle illustrazione del motivo viene formulato il seguente quesito: *..se avuto riguardo al disposto dell'art.50 d.p.r. n.917/86 sia legittimo equiparare la rinuncia del credito all'effettivo incasso, cioè al materiale percepimento del provento da assoggettare a tassazione".*

6. Con il sesto motivo -rubricato "violazione dell'art.55 d.lgs.n.917/1986, in combinato disposto con gli articoli 50 d.lgs. n.917/86 e 25 D:P:R: n.600/1973 (art.360 n.3 c.p.c.)"- si censura la sentenza impugnata per avere ritenuto imponibili in capo al socio le somme di cui il medesimo era creditore nei confronti di Onyx s.p.a., in ragione della rinuncia dal medesimo fatta a tale credito e nonostante che le medesime somme non fossero mai state possedute dal socio, non essendo



condivisibile, ed anzi in violazione delle norme indicate, l'assunto secondo cui nella rinuncia al credito sarebbe individuabile un atto di scambio in cui il corrispettivo sarebbe rappresentato dal maggior valore della partecipazione, ovvero una manifestazione di disponibilità effettiva dei compensi che non verranno più percepiti, quando in realtà nel patrimonio del socio non affluisce alcuna ricchezza immediatamente assoggettabile a tassazione.

7. Con il settimo motivo si deduce, infine, la violazione dell'art. 127 c.p.c. TUIR e dell'art. 67 d.p.r. n. 600/1973; in relazione all'art. 55 del d.lgs. n. 917/1986 in combinato disposto con gli articoli 50 d.lgs. n. 917/1986 e 25 d.p.r. n. 600/1973 (art. 360 n. 3 c.p.c.) per avere la C.T.R. stabilito che la rinuncia al credito da parte del socio fosse imponibile sia, in capo alla Società, a titolo di sopravvenienza impropria, che al socio. Tale conclusione, secondo la prospettazione difensiva contrasterebbe con il divieto di doppia imposizione in quanto comporterebbe che la stessa imposta sia applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto.

8. Rilevata l'inammissibilità del terzo motivo nella parte in cui si deduce un vizio motivazionale, non essendo stato formulato il necessario, ex art. 366 bis c.p.c., momento di sintesi ed essendo stato, tra l'altro, prospettato l'omesso esame non di "un fatto" ma di una questione giuridica, gli ulteriori motivi,



involgenti, sotto diversi profili, la medesima questione (ovvero la sussistenza o meno in capo ad una società di capitali dell'obbligo di operare la ritenuta sul credito per royalties vantato dal socio di maggioranza ed a questi non corrisposto perché rinunciato) possono trattarsi congiuntamente.

In tema di determinazione del reddito d'impresa il decreto legge n.557 del 1993, convertito nella legge n.133 del 1994, ha soppresso dal testo originario dell'art.55, (oggi 88) quarto comma del d.p.r. n.917/1986 l'inciso "ai soli crediti derivanti da precedenti finanziamenti" con la conseguenza che, a partire dall'esercizio 1993, la rinuncia da parte dei soci a crediti, quale che sia la natura (commerciale o finanziaria) dei crediti medesimi e la fonte che li ha generati, non costituendo sopravvenienza attiva, non comporta tassazione a carico della Società.

Tale norma agevolativa non vale ad alterare, tuttavia, il regime fiscale di ciò che costituisce oggetto di rinuncia, dovendosi ritenere che in caso, quale quello in esame, di compensi di lavoro autonomo da parte del socio di maggioranza, la rinuncia operata dal socio ne presupponga logicamente il conseguimento con ineludibile soggezione al proprio regime fiscale

La norma agevolativa va, infatti, letta in correlazione con gli artt.61, co.5 (oggi 94, co.6) e 66 c.5 (oggi 101 co.7) vecchia numerazione TUIR, per effetto dei quali l'ammontare relativo al credito oggetto di rinuncia si aggiunge al costo fiscalmente



riconosciuto della partecipazione detenuta nella società debitrice e non è ammesso in deduzione in capo al socio.

Ciò che ha portato a chiarire, nella prassi, che "l'intassabilità della rinuncia ai crediti da parte dei soci si giustifica, in via sistematica, in virtù della cointeressenza del socio-creditore, alle vicende della società partecipata. La patrimonializzazione di quest'ultima si riflette, infatti, nell'attivo della partecipante attraverso un corrispondente aumento del costo della partecipazione" (così risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 152/2002 che richiama le precisazioni già contenute nella precedente risoluzione del 5.4.2001 n. 41/E).

La rinuncia al credito da parte del socio costituisce, quindi, una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali.

In tale contesto, allora, appare corretto ritenere che la rinuncia del credito da parte di un socio sia espressione della volontà di patrimonializzare la società e che, pertanto, non possa essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale.

In altri termini, la rinuncia presuppone, in tali casi, il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene, comunque, "utilizzato".

Solo così, peraltro, non solo, come dedotto



dall'Agenzia delle Entrate, si rispetta la ratio della norma agevolativa introdotta con la modifica dell'art.55 TUIR, evitando che due situazioni identiche vengano ad avere un trattamento diverso ma si evita il "salto di imposta" che si verrebbe a determinare a fronte dell'intassabilità in capo alla Società (in virtù del disposto dell'art.55, 4 comma TUIR) ed in capo al socio in caso, quale quello in esame, di reddito di lavoro autonomo tassabile in base al principio di cassa.

Ne consegue la tassabilità in capo al socio rinunciatario del credito, anche se non materialmente incassato ma conseguito ed utilizzato, tramite la rinuncia, in favore della società e, quindi, la obbligatorietà in capo a quest'ultima di operare la ritenuta ex art.25 d.p.r. n.600/73, a ciò non ostando ma, anzi, imponendo il tenore testuale della norma che individua i destinatari dell'obbligo nei "soggetti indicati nel primo comma dell'art.23 che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili".

Tale soluzione, oltre che rispettosa, come detto, del dettato dell'art.25 citato, esclude che possa profilarsi la doppia imposizione, paventata dalla ricorrente, essendo la Società tenuta ad operare le ritenute in ossequio alla legge nella sua qualità di sostituto.

Eguale non sussiste la dedotta violazione dell'art



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5/
MATERIA TRIBUTARIA

50 dpr n 917/86 essendo evidente che il concetto di "cassa" attiene alla competenza, ovvero all'individuazione del periodo di imposta nel corso del quale gli eventi si riflettono nella determinazione del reddito imponibile e quindi, nel caso in specie, il conseguimento del reddito reso esplicito dalla rinuncia operata in favore della Società.

9. Dalle superiori considerazioni, consegue che la sentenza impugnata la quale, in dispositivo, è giunta alla medesima conclusione sia pure attraverso un diverso percorso argomentativo in diritto (che va corretto nei sensi sopra esposti ex art. 384, ultimo comma c.p.c.) non è soggetta a cassazione.

10. Il ricorso va, quindi, rigettato e la ricorrente, in ossequio al principio di soccombenza, condannata alle spese liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali che liquida in complessivi euro 10.000,00 oltre rimborso spese forfetarie nella misura del 15% e spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 24.9.2014.

Il Consigliere estensore

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 18 DIC 2014



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA