

Civile Sent. Sez. 5 Num. 31473 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 03/12/2019

1938
2019

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28301/2013 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ope legis*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12



Ricorrente

contro

Automobili D'Eccezione F.lli Perri s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avvocato Giuseppe Caforio ed elettivamente domiciliata in Roma, presso lo studio del l'avvocato E. Tonelli con studio in

Piazza Barberini, n. 12, giusta mandato in margine al controricorso.

Resistente

avverso la sentenza della CTR dell'Umbria n. 45/01/2013, depositata il 17/04/2013 non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 26/09/2019 dal Consigliere Dott.ssa Rosita D'Angiolella;
udito, per la ricorrente, l'Avvocato Giovanni Palatiello;
udito, per la controricorrente, l'Avvocato Enrico Tonelli;
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo, assorbito il secondo.

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine da due avvisi di accertamento emessi nei confronti della società Automobili d'Eccezione Fratelli Perri s.r.l., a mezzo dei quali l'Ufficio, a seguito di verifica fiscale relativa agli anni 2006 e 2007, aveva proceduto al recupero a tassazione delle somme accantonate dalla società per il trattamento di fine mandato dell'amministratore.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione avverso la sentenza in epigrafe con la quale la CTR dell'Umbria, accogliendo parzialmente l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado favorevole alla contribuente, ha dichiarato cessata la materia del contendere in relazione all'annualità 2007, ex d.l. 06/07/2011 n. 98, ha ravvisato la legittimità dell'avviso di accertamento per l'annualità 2006 ai fini IRAP, ed ha ritenuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento, per la stessa annualità, ai fini IRES.

La CTR, motivando la parziale reiezione del gravame, constatato preliminarmente che la tesi dell'Ufficio si fonda sul



rinvio che l'art. 105, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986 fa all'art. 17, lettera c) t.u.i.r. - in cui si permette la tassazione separata delle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata o continuativa - ha negato la tesi dell'ufficio sul rilievo che ~~la~~ «eguale ratio non si rinviene per le società che in ogni caso potrebbe dedurre dal proprio imponibile i compensi o le indennità versate per i propri collaboratori» (v. sentenza impugnata, pagina 2, penultimo periodo).

Il ricorso è affidato a due motivi di doglianza. La società contribuente resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione di legge in relazione agli artt. 105, comma 4, e 17, comma 1, lett. c), nonché 50, comma 1, lettera c bis) del d.p.r. 22/12/1986 n. 917, in quanto la CTR, statuendo nei termini riferiti innanzi, avrebbe completamente ignorato le norme regolatrici vigenti, *ratione temporis*, nonché i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità sulla tassazione del trattamento di fine mandato. Richiama all'uopo la sentenza del 14 maggio 2007 n. 1059 di questa Corte, evidenziando che in base all'art. 70, ultimo comma, del d.P.R. 22/12/1986 n. 917, nonché all'art. 16, comma 1, lett. c) dello stesso decreto legislativo (T.U.I.R.), l'accantonamento in favore dell'amministratore dell'indennità di fine mandato era deducibile quale componente negativa di reddito solo se il diritto all'indennità fosse risultato da atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto.

1.2. Il primo motivo di ricorso è fondato. Questa Corte, in tema di deducibilità ai fini IRPES ed IRAP,



quali componenti negativi di reddito degli accantonamenti effettuati dalla società in favore dei propri amministratori al fine del trattamento di fine mandato, ha da tempo chiarito che il rinvio che l'art. 70, comma 3, del d.P.R. 22/12/1986, n. 917 (attuale art. 105, comma 4) - opera all'art. 16 (attuale 17), comma 1, lett. c), T.U.I.R., è un rinvio pieno, non limitato all'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma esteso alle condizioni richieste dalla lettera c) dell'art. 16, nel senso che ai fini della deducibilità dei relativi accantonamenti si richiede che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

1.3. Tale indirizzo è stato inaugurato proprio dalla sentenza di questa Corte richiamata in ricorso (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 10959 del 14/05/2007, Rv. 599470-01, secondo cui «In tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'art. 70, terzo comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nello stabilire che le disposizioni dei precedenti commi secondo e terzo, concernenti la deducibilità degli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, "valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lettere c) ... del comma primo dell'art. 16" dello stesso t.u. - norma quest'ultima secondo la quale l'imposta si applica separatamente alle "indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma secondo dell'art. 49, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto" -, opera un rinvio non ai soli fini dell'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità (nel qual caso

July

sarebbe stato sufficiente il rinvio al secondo comma dell'art. 49 - pure menzionato alla lettera c dell'art. 16 -, che individua appunto i redditi di lavoro autonomo, fra i quali rientra quello dell'amministratore della srl di cui alla controversia di specie), ma altresì ai fini della sussistenza delle condizioni richieste dalla stessa lettera c) dell'art. 16, e cioè che "il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto», cui ha dato seguito la giurisprudenza successiva (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18752 del 05/09/2014, Rv. 631959-01; Sez. 5, Sentenza n. 16787 del 09/08/2014, Rv.640633-01) che questo Collegio condivide e fa propria.

1.4. In base all'art. 16 (attuale 17), lettera c) del t.u.i.r., dunque, l'indennità corrisposta - sia in denaro che in natura - in occasione della cessazione del mandato dell'amministratore della società e, quindi, dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ex art. 50, comma 1, lett. c bis) del medesimo testo unico, sono soggette, ai fini Irpef, al regime di tassazione separata solo laddove l'indennità risulti da atto scritto avente data certa anteriore all'avvio del rapporto (fatta salva da parte dell'Ufficio l'applicazione della tassazione ordinaria laddove quest'ultima fosse più favorevole), mentre saranno soggette al regime di tassazione ordinaria ove manchi l'atto scritto.

1.5. Appare il caso di evidenziare che il suddetto regime riguarda l'assetto previgente, applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame, atteso che l'art. 24 del d.l. 06/12/2011 n. 201, ne ha mutato la disciplina prevedendo che le indennità di fine mandato corrisposte agli amministratori di società di capitali devono essere tassate ordinariamente in ogni caso.

2. Il secondo motivo di ricorso con il quale la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc.



civ., la motivazione illogica, insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, è assorbito dall'accoglimento del primo motivo di ricorso.

3. In conclusione, non avendo la CTR fatto buon governo dei principi di diritto su esposti, la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR dell'Umbria in diversa composizione, affinché, in relazione all'annualità 2006, per la deducibilità IRES, proceda ad un nuovo esame del merito della controversia, adeguandosi all'interpretazione dell'art.70, comma 3, del d.P.R. 22/12/1986, n. 917 (attuale art. 105, comma 4) e dell'art. 16 (attuale 17), comma 1, lett. c) dello stesso testo unico, di cui si è detto ai paragrafi nn. 1.2 e 1.3; la C.T.R. in sede di rinvio è tenuta a provvedere anche in ordine alle spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa l'impugnata sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla CTR dell'Umbria, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 26 settembre 2019

▲