Ordinanza del 01/06/2021 n. 15216 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Reddito di impresa - Determinazione - Elementi patrimoniali di proprietà di terzi che si configurino come soggetto tributario diverso rispetto all'impresa - Ammortamento - Esclusione

Massima:

In tema di applicabilità dell'art. 102 del D.P.R. n. 917 del 1986, la dizione "ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa", non consente l'ammortamento di elementi patrimoniali di proprietà di terzi che si configurino come soggetto tributario diverso rispetto all'impresa medesima, ancorché eventualmente operanti nell'ambito di essa, né consente l'ammortamento dei loro costi di acquisto sostenuti dagli stessi terzi. Ciò in continuità con l'interpretazione del previgente art. 67 del D.P.R. n. 917 del 1986, in relazione al quale era stato rilevato che la disciplina costruisce l'ammortamento come strumento di deduzione dei costi dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, utilizzabile dal soggetto che tali costi abbia sostenuto, ossia, di norma, dal proprietario che, sostenendo i costi, ha acquisito i beni, con conseguente esclusione di tale facoltà per l'utilizzatore del bene. Ed infatti, le fattispecie in cui sia possibile l'ammortamento da parte di un soggetto di imposta per spese sostenute su beni altrui sono limitate a ipotesi in cui il contribuente dimostri l'effettiva utilizzazione del predetto bene in funzione direttamente strumentale all'esercizio della propria attività. Nel caso di specie, una volta negata la riconducibilità dell'operazione effettuata al contratto di sale and lease-back, per aver escluso che il bene immobile sia mai divenuto di proprietà della contribuente società, si sarebbe potuto considerare legittimo l'ammortamento effettuato dall'utilizzatore solo qualora fosse stato accertato che il bene fosse divenuto strumentale all'esercizio dell'impresa. Invero, se la proprietà del bene è di terzi, e nella specie ciò doveva ritenersi acclarato sulla base dell'interpretazione della fattispecie riservata al giudice del merito, congruamente motivata, l'ammortamento ex art. 102 TUIR può essere effettuato solo dal concedente o dall'utilizzatore che dimostri tuttavia che il bene sia stato destinato strumentalmente al perseguimento delle proprie finalità imprenditoriali. Pertanto, una volta acclarata l'erronea affermazione della deducibilità incondizionata dei canoni di leasing da parte dell'utilizzatore, la deducibilità delle componenti negative di reddito (ammortamento ed eccedenza dei canoni di leasing) è condizionata alla medesima dimostrazione dell'inserimento del bene nell'alveo della propria azienda.

Massima redatta a cura del CERDEF

Testo:

RILEVATO CHE

1. La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia .Romagna ha confermato la decisione di primo grado che aveva solo parzialmente accolto l'impugnazione proposta dalla G.C.M. s.r.l. in bonis avverso l'avviso di accertamento n. 86303M400643/2009, contenente ripresa a tassazione del plusvalore ricavato da una compravendita e da una locazione finanziaria immobiliare, conclusa dalla contribuente con la controllata Fin.or. s.r.l., relativamente all'anno di imposta 2004.

2. Ha rilevato il giudice di appello che l'operazione posta in essere dalla contribuente non poteva essere qualificata come leaseback ai sensi dell'art. 2425-bis cod. civ., atteso che la contribuente non poteva essere qualificata come diretta acquirente dell'immobile, successivamente concesso in leasing alla L. s.p.a.

Tanto determinava che il plusvalore (quantificato in euro 55.000.000,00), conseguito dalla contribuente per effetto della compravendita commissionata alla sua controllata Fin.or. s.r.l., non poteva essere qualificato come ricavo assoggettato a tassazione ai sensi dell'art. 85 del TUIR. La CTR ha, infine, rilevato che, contrariamente a quanto sostenuto dall'erario, l'avvenuta deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali era legittima, in quanto l'art. 102, comma 1, del TUIR non condiziona la deducibilità all'appartenenza formale del bene al patrimonio dell'impresa, laddove la deducibilità dell'eccedenza dei canoni di leasing doveva ritenersi consentita anche alle società che dimostravano, come nella specie, l'avvenuta utilizzazione delle regole contabili contenute nei principi internazionali IAS.

3. Per la cassazione della citata sentenza il Fallimento della s.r.l. G.C.M., dichiarato nelle more del giudizio, ha proposto ricorso affidato a sei motivi, cui ha resistito l'Agenzia delle Entrate, proponendo ricorso incidentale affidato a due motivi, cui il Fallimento della s.r.l. G.C.M. ha resistito con controricorso.

4. L'odierna udienza è stata fissata in accoglimento di istanza di trattazione, depositata dal ricorrente principale in data 18 settembre 2020.

5. Il ricorrente principale ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380 bis 1 cod. proc. civ.

CONSIDERATO CHE

1. Il ricorso principale lamenta:

a. «Primo motivo: Violazione e falsa applicazione del principio secondo il quale la motivazione dell'atto delimita l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa, nonché degli artt. 3 della L. n. 241/90, 7 della L. 212/2000 e 42 del d.p.r. n. 600/73, nonché dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546/92 (art. 360, 10 comma, n. 3 c.p.c.)», deducendo l'erroneità della sentenza per aver ritenuto che l'acquisto del bene immobile oggetto di lite rientrasse nell'attività

di impresa della contribuente, senza avvedersi del mutamento di causa petendi avvenuto tra la fase amministrativa (in cui l'erario ha sostenuto l'appartenenza economica del bene alla contribuente) e la fase processuale (in cui l'erario ha sostenuto che il bene era entrato nel patrimonio della contribuente a titolo di proprietà).

b. «Secondo motivo: Violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione agli artt. 3 della L. n. 241/90, 7 della L. 212/2000 e 42 del d.p.r. n. 600/73, nonché dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546/92 (art. 360, 10 comma, n. 4 c.p.c.)», deducendo la nullità della sentenza per non aver rilevato il mutamento della causa petendi già illustrato nel primo motivo

c. «Terzo motivo: violazione e falsa applicazione degli artt. 43, comma 2, 83, 85 e 109, commi 1 e 2, d.p.r. 917/86 (art. 360, 10 comma, n. 3 c.p.c.)» deducendo l'erroneità della sentenza per aver ritenuto che il bene immobile in oggetto fosse qualificabile come bene-merce rispetto all'attività di impresa svolta dalla contribuente, laddove vi era evidenza che il bene fosse strumentale e, come tale, non generante alcun ricavo tassabile.

d. «Quarto motivo: violazione e falsa applicazione degli artt. 1703, 1705, 1706 e 1731 cod. civ., nonché degli artt. 2423-bis n. 1), 2423-bis nn. 3) e 4), 2425-bis, cod. civ., insieme agli artt. 83, 85 e 109, commi 1 e 3, d.p.r. 917/86 (art. 360, 10 comma, n. 3 c.p.c.)», deducendo l'erroneità della sentenza per non aver qualificato l'operazione immobiliare come lease -back, con conseguente ripartizione in bilancio del plusvalore in ossequio all'OIC 16, considerando invece isolatamente i negozi di compravendita e di locazione finanziaria

e. «Quinto motivo: il "maggior imponibile" non dichiarato, a causa di un errore materiale di conteggio, è pari a Euro 3.503.378,36, e non a Euro 55.000.000,00 come affermato nell'atto di accertamento e nella sentenza impugnata; violazione e falsa applicazione degli artt. 85, 102, comma 7, 163, d.p.r. 917/86 (art. 360, 1° comma, n. 3 c.p.c.)», deducendo l'erroneità della sentenza per aver negato la legittimità della ripartizione del plusvalore derivante dall'operazione di lease-back e omesso di rilevare il mero errore materiale in cui era incorsa la contribuente nell'applicare il metodo indiretto di ripartizione del plusvalore (calcolato su euro 250.000.000,00 e non come si sarebbe dovuto su euro 200.000.000,00, al netto cioè del plusvalore).

f. «Sesto motivo: violazione dell'art. 112 c.p.c. sotto altro profilo rispetto al secondo motivo: (art. 360, 10 comma, n. 4 c.p.c.)», deducendo la nullità della sentenza per non aver pronunciato sulla questione del dedotto errore materiale, meglio illustrato nel quinto motivo.

2. L'Agenzia delle Entrate argomenta nel controricorso l'infondatezza dell'avversa impugnazione, di cui chiede il rigetto, e, in via incidentale, lamenta:

a. Primo motivo: «1. violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 102 T.U.I.R. (art. 360, 1° comma, n. 3 c.p.c.)», deducendo l'erroneità della sentenza per aver ritenuto legittima l'imputazione nel conto economico e la successiva deduzione fiscale della quota di ammortamento del leasing immobiliare, applicata con metodo finanziario (ammesso solo per le società IAS dopo la riforma del diritto societario del 2004) e non invece patrimoniale, con ciò violando altresì il principio di neutralità fiscale tra società IAS e non IAS.

b. Secondo motivo: «2. violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al combinato disposto degli artt. 109 T.U.I.R. e 13, comma 7, del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 (art. 360, 10 comma, n. 3 c.p.c.)», deducendo l'erroneità della sentenza per aver parificato le società IAS e non IAS in punto di deduzione in via extra-contabile dell'eccedenza del canone di leasing per l'impresa utilizzatrice.

3. Il Fallimento della s.r.l. G.C.M. argomenta nel controricorso l'infondatezza dell'avversa impugnazione incidentale, di cui chiede il rigetto.

4. Il ricorso principale va respinto.

5. I primi due motivi, che per la loro connessione possono essere congiuntamente esaminati, sono infondati. Ciò che la ricorrente qualifica come mutamento della causa petendi tra la contestazione in fase amministrativa e la posizione processuale dell'Agenzia delle Entrate in fase contenziosa, è in realtà semplicemente una diversa allegazione di argomentazioni giuridiche a sostegno della contestazione, che nella sua oggettività - unico elemento rilevante ai fini dedotti nei due motivi - non è mai cambiata. Tanto determina l'insussistenza di alcun vizio di infrapetizione e di alcuna falsa applicazione della normativa invocata come lesa.

6. Il terzo e il quarto motivo, che per la loro connessione possono essere congiuntamente esaminati, sono inammissibili. Le due censure non si confrontano con la motivazione della sentenza impugnata, laddove la CTR ha chiaramente affermato (pag. 3, penultimo capoverso) che l'impossibilità di qualificare l'operazione come lease-back riposa sull'assunto che la contribuente non era mai stata "diretta acquirente e proprietaria dell'immobile, poi ottenuto in leasing dalla Locat spa". Tale conclusione, derivante dal diretto riscontro ed esame degli atti, non viene espressamente contestata dal motivo di ricorso in esame, che introduce una distinzione tra bene-merce e bene strumentale del tutto eccentrica rispetto alla citata ratio decidendi, e che finisce con il pretendere da questa Corte un nuovo esame della complessa fattispecie negoziale, senza evidenziare alcuna violazione dei canoni dell'ermeneutica contrattuale in cui il giudice di appello sarebbe incorso, bensì limitandosi a contrapporre inammissibilmente, a quella ricostruzione, altra diversa e a sé favorevole. Va soggiunto che le sentenze di questa Corte, citate dalla ricorrente principale nella memoria ex art. 380 bis1 cod. proc. civ. non sono rilevanti nel caso di specie, facendo riferimento a fatti diversi da quello che ne occupa, sicché non possono rappresentare elemento utilizzabile in questa fase ai fini del decidere, come anche si ricava alla circostanza che non ne è invocata alcuna autorità di giudicato esterno, unico elemento apprezzabile in questa fase (Cass. Sez. 2, Ordinanza n. 1534 del 22/01/2018; id. Sez. 3, Sentenza n. 11754 del 15/05/2018; id. Sez. L, Ordinanza n. 16847 del 26/06/2018).

7. Il quinto e il sesto motivo, che per la loro connessione possono essere congiuntamente esaminati, sono inammissibili, giacché del presunto errore materiale di contabilizzazione della deduzione del canone di leasing la sentenza impugnata non fa menzione alcuna, sicché - prima di dedurre nel merito argomenti tesi a dimostrare l'esistenza dell'errore materiale, la contribuente avrebbe dovuto dedurre quali elementi siano stati introdotti nel giudizio di merito a sostegno dell'asserita esistenza dell'errore medesimo, in difetto di che l'argomentazione della CTR circa l'erroneità della base di calcolo della plusvalenza è oggettivamente accertata, e peraltro ammessa nella sua materialità dalla stessa contribuente.

8. Il ricorso incidentale va accolto, nei limiti e per le considerazioni che seguono.

1. Il primo motivo è fondato. Questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 8389 del 2013), nell'analizzare i presupposti di applicabilità dell'art. 102 del d.P.R. n. 917 del 1986, ha affermato il condivisibile principio, che va ribadito, secondo cui la dizione "ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa", non consente l'ammortamento di elementi patrimoniali di proprietà di terzi che si configurino come soggetto tributario diverso rispetto all'impresa medesima, ancorché eventualmente operanti nell'ambito di essa, né consente l'ammortamento dei loro costi di acquisto - sostenuti dagli stessi terzi. Tanto si è ritenuto in espressa continuità con l'interpretazione del previgente art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione al quale questa Corte (sentenza n. 8292 del 2003) ha rilevato che la disciplina costruisce l'ammortamento come strumento di deduzione dei costi dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, utilizzabile dal soggetto che tali costi abbia sostenuto, ossia, di norma, dal proprietario che, sostenendo i costi, ha acquisito i beni, con conseguente esclusione di tale facoltà per l'utilizzatore del bene. Ed infatti, le fattispecie in cui questa Corte ha ritenuto possibile l'ammortamento da parte di un soggetto di imposta per spese sostenute su beni altrui sono limitate a ipotesi in cui il contribuente dimostri l'effettiva utilizzazione del predetto bene in funzione direttamente strumentale all'esercizio della propria attività (Cass. 839/2013, citata; adde, in tema di spese di ristrutturazione, Cass. 6-5, ordinanza n. 1788 del 24/01/2017). In applicazione di tali principi, la CTR, una volta negata la riconducibilità dell'operazione al contratto di sale and lease-back, per aver escluso che il bene immobile sia mai divenuto di proprietà della contribuente, avrebbe potuto considerare legittimo l'ammortamento effettuato dall'utilizzatore solo qualora avesse accertato che il bene fosse divenuto strumentale all'esercizio dell'impresa. Invero, se la proprietà del bene è di terzi (e nella specie - come detto a confutazione del ricorso principale - ciò deve ritenersi acclarato sulla base dell'interpretazione della fattispecie riservata al giudice del merito, congruamente motivata) l'ammortamento ex art. 102 TUIR può essere effettuato solo dal concedente o dall'utilizzatore che dimostri tuttavia che il bene è stato destinato strumentalmente al perseguimento delle proprie finalità imprenditoriali. Tanto determina la necessità che siffatto accertamento, nei limiti delle domande hinc et inde già formulate, sia compiuto dal giudice del rinvio.

2. L'accoglimento del primo motivo comporta l'accoglimento anche della seconda censura, posto che - una volta acclarata l'erronea affermazione della deducibilità incondizionata dei canoni di leasing da parte dell'utilizzatore - la deducibilità delle componenti negative di reddito (ammortamento ed eccedenza dei canoni di leasing) è condizionata alla medesima dimostrazione dell'inserimento del bene nell'alveo della propria azienda.

3. Merita, infine, una precisazione l'affermazione della CTR secondo cui l'esegesi dell'art. 13 del D. Lgs n. 38 del 2005 sarebbe nel senso dell'estensione delle previsioni ivi contenute alle società che non adottano nella redazione del bilancio (civile e fiscale) i principi contabili internazionali. Tale conclusione può essere ritenuta corretta - nei sensi da ultimo precisati da questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 17011 del 13/08/2020) - solo ove si accerti che la società abbia utilizzato i principi IAS nella redazione dei propri bilanci, vuoi perché obbligata, vuoi perché abbia aderito spontaneamente a tale tecnica. Con l'ulteriore e ultima considerazione che, al fine di scrutinare la correttezza del metodo adottato, il giudice tributario è tenuto a verificare che dalla scelta

volontaria del contribuente di adottare il metodo IAS non derivino effetti abusivi, rispetto alle eventuali esigenze perequative che l'originaria previsione legislativa abbia riservato alle sole società obbligate ad adottare gli IAS (come illustra nel merito il motivo in esame).

4. La sentenza va dunque cassata e le parti rinviate innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia -Romagna, in diversa composizione, che provvederà a rinnovare il giudizio in applicazione dei citati principi e, altresì, a regolare le spese della presente fase di legittimità.

5. Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorn, norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto (Cass. S.U., n. 4315 del 20 febbraio 2020).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale; accoglie, nei sensi di cui in motivazione, il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia le parti, in relazione ai motivi accolti, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, che provvederà altresì a regolare le spese della presente fase di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di "un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 marzo 2021.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza