Sentenza del 24/08/2018 n. 21065 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A conclusione di attività di verifica, l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Albenga notificava avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, formulando rilievi in tema di IRPEG, IRAP ed IVA, in relazione all'attività condotta dalla contribuente, cioè compravendita automobili in concessionaria per il marchio Audi - Volkswagen, giusto contratto con l'importatore italiano A. spa.

1.1 Per quanto riguarda il primo profilo attinente alle imposte dirette e l'Ufficio rilevava che il contribuente avesse svolto lavori di manutenzione straordinaria non scorporabili su immobili che teneva in locazione o in leasing e che avesse portato in ammortamento i relativi costi nel quinquennio. Contestava tale procedura di bilancio, ritenendo invece applicabile il principio contabile n. 24, invocando l'art. 74, comma 3 del T.U.I.R. nel testo vigente all'epoca dei fatti e le relative risoluzioni ministeriali. Per l'effetto, i costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi - non separabili dai beni sui quali vengono sostenuti - sono iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali e sono assoggettati ad ammortamento "nel periodo minore tra quellò di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipende dal conduttore". Operando il confronto fra ammortamento fiscale in 33,33 esercizi, e la durata del contratto in 12 anni al 2000, 11 al 2001, 10 al 2000, considerando che quest'ultimo è il termine più breve fra i due, l'Ufficio rideterminava in tal modo l'ammortamento e recuperava a tassazione gli importi eccedenti.

1.2 Sotto il secondo profilo, l'Ufficio riteneva doversi sottoporre ad Iva i premi, sconti o bonus che la concedente Autogerma spa offriva, vuoi al raggiungimento di determinati volumi di vendita, vuoi per migliorie della sede o per l'implementazione dei servizi che la concessionaria liberamente adottava, seguendo un protocollo della concedente casa madre. Nella ricostruzione dell'Ufficio, tali dazioni di denaro trovavano origine nel contratto di concessione che la contribuente aveva stipulato con l'importatore Autogerma spa ed erano coerenti con l'attività ivi prevista, costituendone meri accessori. Di qui l'imposizione Iva anche a tali somme.

2. Insorgeva la contribuente avanti la CTP di Savona, contestando la ricostruzione operata dall'Amministrazione finanziaria.

2.1 Affermava da un lato la correttezza dei principi contabili adottati dalla contribuente, valorizzando la circostanza che l'art. 74, comma 3 T.U.I.R., nel testo vigente all'epoca dei fatti non fissava affatto un criterio predefinito, ma rinviava ai canoni di diritto civile, lasciando quindi all'imprenditore un margine di manovra anche nella scelta dell'ammortamento secondo i criteri di contabilità. Richiamava trattarsi di spese per l'adeguamento della sede (in locazione) e

dell'officina (in leasing) per l'adeguamento agli standards voluti da Volkswagen ogni quattro/cinque anni, di talchè corretto era qualificare l'utilità in detto periodo e, per conseguenza, praticare l'ammortamento sullo stesso lasso temporale.

2.2 Dall'altro lato, qualificava i bonus come promessa unilaterale del concedente, condizionati al verificarsi di un fatto futuro ed incerto, estraneo alla disponibilità del concessionario, che può impegnarsi a raggiungere quegli obbiettivi quantitativi e qualitativi, ma senza alcuna sicurezza di successo. Specularmente, affermava che nessuna obbligazione potesse dirsi sorta, nè alcun potere cogente era in capo al concedente per ottenere il comportamento del concessionario, escludendosi ogni profilo sinallagmatico tra prestazione e controprestazione, per cui il bonus pagato non poteva considerarsi in alcun modo corrispettivo, ma semplice dazione di denaro non soggetta ad Iva.

Resisteva l'Ufficio a difesa del proprio operato, insistendo sull'interpretazione giuridica adottata.

3. I giudici di primo grado accoglievano le prospettazioni della società contribuente ed annullavano i provvedimenti impugnati.

L'Agenzia interponeva appello, riproponendo le medesime argomentazioni già rappresentate in sede di verbale di accertamento.

Il giudice di, secondo grado rigettava l'appello erariale e confermava la sentenza del primo giudice.

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia, affidandosi tre motivi di censura.

Si è ritualmente costituita la contribuente, controdeducendo specificamente ai motivi di doglianza.

In prossimità della pubblica udienza la contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si lamenta la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in riferimento al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 74, comma 3, (ora art. 108) e contestuale falsa applicazione dell'art. 74, comma 4, medesimo testo, nonchè dell'art. 2426 c.c., n. 5. Nella sostanza viene riproposta l'interpretazione dell'Amministrazione in tema di ammortamento delle migliorie su beni altrui sopra descritta nei fatti di causa.

Questa Sezione ha già affrontato la questione in più occasioni (da ultimo cfr. ord. 14 marzo 2018, n. 6288), valorizzando l'autonomia privata nell'alternativa prevista dalla norma ed ancorandola alla verifica caso per caso dell'utilità delle migliorie, in ragione dello scopo perseguito con il contratto (locazione, affitto, leasing) che fonda la disponibilità del contribuente sulla res meliorata. Nel caso di specie, con apprezzamento non sindacabile in questa sede, la CTR ha accertato che le migliorie fossero funzionali ai requisiti richiesti dalla concedente Autogerma s.p.a. ogni quattro o cinque anni, deducendone nello stesso arco temporale di vita anche

l'esplicarsi dell'utilità ricavabile dal contribuente che quindi rettamente ha calibrato l'ammortamento sullo medesimo periodo.

In questa prospettiva non può trovare accoglimento la tesi ermeneutica della difesa erariale ove interpreta la locuzione normativa "spese di impianto" come le spese necessarie per impiantare, cioè avviare, costituire, iniziare ad esercitare un'attività economica organizzata. Secondo l'esemplificazione dell'Avvocatura tali sarebbero per esempio le spese di rogito notarile per l'acquisizione del terreno o della sede, sostenute una tantum e non ricorrenti, mentre non lo sarebbero le spese relative all'impianto, intese come le spese riferibili alla struttura ove l'attività si svolge e necessarie per la sua manutenzione straordinaria, con addizioni che ne aumentano il pregio o ne garantiscono la funzionalità.

Sennonchè, seguendo la tesi erariale, sarebbero deducibili solo le spese svolte in occasione dell'avviamento, dell'insediamento, "dell'impianto" dell'attività, non più le altre spese sostenute "sull'impianto" durante la sua vita e ricorrenti a diversa cadenza. Ma è proprio il tenore del quadro normativo ad indirizzare verso questa seconda interpretazione, ove si riferisce appunto a criteri di durata quali l'utilità residua del bene o la durata del contratto, criteri che sono connaturali alla riedizione delle spese, quando non addirittura alla loro ricorrenza temporale ciclica per mantenere in efficienza l'impianto. Tali sono appunto le spese di ammodernamento e ristrutturazione d'immagine richieste dalla concedente alla concessionaria per restare a far parte della propria rete di vendita.

In definitiva, la CTR ha ben governato i principi affermati da questa Sezione, nè può essere scrutinato in questa sede il procedimento logico adottato dal giudice di merito nel caso de quo. Il motivo è dunque infondato e va disatteso.

2. Con il secondo motivo di lamenta la falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2, comma 3, lett. a) in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

con il terzo motivo si contesta l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

I due motivi possono essere trattati congiuntamente riguardando la natura dei bonus accordati alle concessionarie per il raggiungimento di determinati risultati di vendita o di miglioramento dell'offerta collaterale che può desumersi da servizi supplementari, estetica della sede, qualità del trattamento generale.

Anche questo profilo è stato trattato dalla Sezione (sent. 11398/2015, ripresa in ord. 28.06.2017 n. 16128), ove ben si distingue tra bonus "quantitativi" che fanno parte dell'attività tipica del concessionario, qual è appunto la vendita di auto, e che quindi sono soggetti ad Iva, separandoli dai bonus "qualitativi" in cui vi è una promessa unilaterale del concedente ed il bonus non è il "prezzo" dell'adeguamento del concessionario agli standards proposti dal concedente, seppure - avvisa la Sezione - in tali ipotesi occorre guardare al contratto per inquadrare correttamente il profilo civilistico da cui far discendere il momento fiscale; ed in questo senso costituiscono indici probatori il potere coercitivo esercitabile dalla concessionaria per ottenere l'adempimento delle obbligazioni, oppure il carattere automatico del bonus al verificarsi di fatti estranei alla volontà

delle parti, ovvero l'estraneità del risultato alla disponibilità delle parti. Peraltro, la Sezione ha affermato non potersi sindacare in Cassazione la portata del contratto di concessione, trattandosi di apprezzamento squisitamente di fatto che è inibito al giudice di legittimità (cfr. ord. 7618/2017).

Nel caso all'esame, il contratto risulta essere stato oggetto di puntuale analisi da parte del giudice di merito e la CTR ha ben governato i principi espressi dalla Sezione.

Più in particolare, la sentenza qui impugnata contiene un accertamento di fatto in sè coerente, basato sui criteri legali di interpretazione del contratto (artt. 1362-1370 c.c.) da cui sono tratte le conseguenze inerenti il caso concreto. Per converso, l'Agenzia non ha dedotto l'errata applicazione dei predetti criteri ermeneutici ma si è limitata piuttosto a prospettare un accertamento diverso da quello operato dal giudice di merito che non può essere apprezzato in sede di giudizio di legittimità.

In conclusione, i motivi di doglianza prospettati dalla difesa erariale sono infondati e vanno entrambi respinti, in disparte i loro profili di inammissibilità, ove vengono ad impingere nel merito della questione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna alla rifusione delle spese di lite che liquida in Euro quattromila, oltre ad accessori, Iva e Cpa come per legge.

Così deciso in Roma, il 30 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza