Sentenza del 12/02/2020 n. 3387 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica fiscale, conclusasi con p.v.c. del 21 luglio 2009, avente ad oggetto gli esercizi 2006, 2007 e 2008, l'Agenzia delle entrate emetteva, per l'anno 2006, due distinti avvisi di accertamento: il primo, per Irap, nei confronti della società L.S. s.p.a., il secondo, per Ires, nei confronti sia di L.S. s.p.a., sia nei confronti della SPA.PI s.r.l., quest'ultima società controllante della L.S. s.p.a. della per via del consolidato fiscale nazionale. Le società impugnavano gli avvisi con un unico ricorso sia avverso l'accertamento Irap (emesso nei confronti di L.S. s.p.a.), sia avverso l'accertamento Ires; successivamente, ciascuna delle due società proponeva ulteriore ed autonomo ricorso avverso l'accertamento Ires.

La Commissione tributaria provinciale adita accoglieva i ricorsi con distinte pronunce. Avverso tali pronunce l'Agenzia delle entrate proponeva distinti appelli con i quali chiedeva la riforma delle sentenze di giudici di prime cure con la conferma della legittimità dell'accertamento dell'Ufficio.

La commissione tributaria regionale dell'Umbria riuniva i ricorsi e, con la sentenza numero 17/3/2012, di cui in epigrafe, respingeva l'appello dell'Ufficio, confermando l'annullamento della pretesa tributaria.

Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione dell'Amministrazione finanziaria affidandosi a due motivi.

SPA.PI. s.r.l. e la società L.S. S.p.a., resistono con controricorso e presentano memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. L'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo, assume, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione di legge, deducendo che la Commissione tributaria regionale dell'Umbria ha erroneamente escluso l'applicabilità dell'art. 99 t.u.i.r. (che prevede l'indeducibilità dall'imponibile ai fini delle imposte dirette, dell'Iva e dell'Irap, delle imposte per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa), così consentendo alla contribuente di ricomprendere tra i costi deducibili (ai fini delle imposte dirette e dell'Irap) anche l'Iva sugli indumenti indossati obbligatoriamente dai dipendenti durante l'orario di lavoro. In particolare, assume che, poichè il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2 ricomprende tra le cessioni di beni soggette ad Iva anche le cessioni gratuite di beni, il mancato esercizio della rivalsa (essendo

irrilevanti le ragioni sottese al mancato esercizio) avrebbe dovuto comportare l'indeducibilità dell'Iva ai sensi dell'art. 99 t.u.i.r..

2. La Commissione tributaria regionale, con la sentenza impugnata, ha ritenuto che la peculiarità dei beni ceduti (indumenti di lavoro indossati dal personale durante il servizio) escludeva la facoltà di esercitare la rivalsa con conseguente deducibilità dell'Iva; in particolare, trattandosi di indumenti indossati obbligatoriamente dal personale la società non aveva la facoltà di esercitare la rivalsa, non potendo far gravare sui dipendenti nè il costo degli stessi nè l'Iva, con ciò escludendosi l'applicazione dell'art. 99 t.u.i.r. che, invece, presuppone la possibilità di esercitare la rivalsa.

3. La questione che si pone va risolta alla luce del titolo della cessione e dell'oggetto della stessa. Si tratta di vedere, cioè, se la fornitura al personale di indumenti di lavoro da indossare durante l'orario di servizio, realizzi oppur no una cessione gratuita imponibile ai finì IVA, addebitabile in rivalsa, quanto piuttosto una fornitura non inquadrabile tra le prestazioni di servizi e per la quale non sarebbe esercitabile la rivalsa nei confronti del personale.

4. Nel diritto interno, per il D.P.R. n. 633 del 1972, costituiscono cessioni di beni, in primo luogo, gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere; inoltre, il citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 2, n. 4, nella formulazione applicabile al caso in esame, stabilisce che costituiscono cessioni di beni (anche) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelle la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36 bis. Non concorre a formare la base imponibile il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata (art. 15 stesso decreto).

5. In proposito questa Corte ha osservato (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 16030 del 29/07/2015, Rv. 636265-01) che "la cessione gratuita vera e propria si manifesta, a fini fiscali, solo quando il trasferimento del bene sia davvero senza controprestazione, mentre restano escluse le operazioni permutative (art. 11) e quelle cessioni nelle quali la carenza apparente della controprestazione trova una peculiare giustificazione economica e giuridica come ad esempio nel caso di sostituzione gratuita di un bene in garanzia o di beni invenduti (art. 73). La ratio del citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 2, n. 4, cit. è costituita, in altre parole, dall'esigenza di evitare che beni uguali giungano al consumo con diversi carichi fiscali ovvero addirittura senza tassazione; da ciò deriva l'esclusione dall'imponibilità delle cessioni gratuite di beni per i quali non sia stata detratta l'IVA al momento dell'acquisto o dell'importazione (v. e. 5972/14 cg. Danfoss, Bakesi)".

6. Tuttavia, in base a tale orientamento, non pare che la fornitura di indumenti possa essere ricompresa nella tipologia della cessione gratuita.

7. Un altro orientamento di questa Corte, risalente ma pertinente al caso all'esame, ha toccato il tema dei "beni" attribuiti ai dipendenti, invece ritenendo che per la loro natura di "costi" non possono essere compresi tra gli elementi positivi del reddito e che, quindi, il loro valore non costituisce elemento presuntivo di afferente percezione di reddito. In particolare, con la sentenza n. 19077 del 29/09/2005 (Rv. 585391-01) è stato affermato che: "per il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 53, comma 2 "si comprende... tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1" (ovverosia valore normale dei "beni... alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa") "destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore" mentre per lo stesso D.P.R. n., 917 del 1986, art. 62, comma 1, "le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute... in natura a titolo di liberalità": a maggior ragione, siffatte "spese" vanno considerate deducibili dal reddito d'impresa se sostenute non a titolo di liberalità ma per obbligo contrattuale. Da tali disposizioni, quindi, si ricava che i "beni... alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa" vanno compresi tra i "ricavi" se destinati "al consumo personale o familiare dell'imprenditore" ed alle "spese" se destinati ai dipendenti, con la precisazione che, nel caso di "consumo personale o familiare dell'imprenditore", per i beni consumati da queste persone deve essere considerato il loro "valore normale" (diverso da quello costituente "corrispettivo" di quegli stessi "beni" in caso di cessione a terzi). I "beni" attribuiti ai dipendenti, invece, per la loro natura di "costi" non possono essere compresi tra gli elementi positivi del reddito e, quindi, il loro valore non costituisce elemento presuntivo di afferente percezione di reddito".

8. Egualmente, anche alla stregua degli arresti della giurisprudenza Eurounitaria, si ritiene che, ai fini Iva, la fruizione dei pasti da parte dei dipendenti non è considerata autoconsumo di beni (cfr. Corte giust., 10 marzo 2011, causa C-497/09) per la quale deve accertarsi se gli elementi di prestazione di servizi che precedono e accompagnano la fornitura dei cibi siano o meno preponderanti.

9. In tal senso, questa Corte ha affermato che la somministrazione dei pasti ai dipendenti da parte del datore di lavoro non costituisce ricavo ai fini delle imposte dirette e non è assoggettabile ad IVA. In particolare, è stato chiarito che "la somministrazione per obbligo contrattuale di pasti ai dipendenti da parte del datore di lavoro non costituisce ricavo ai fini delle imposte dirette e non è assoggettabile ad IVA, atteso che, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62 (ora art. 95) i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa vanno compresi tra le spese se destinati ai dipendenti e che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3, le somministrazioni nelle mense aziendali non integrano prestazioni di servizi" (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 21290 del 20/10/2016,Rv. 641650-01).

10. Tali principi sono calzanti per il caso all'esame. Ed invero, così come la somministrazione dei pasti ai dipendenti da parte del datore di lavoro non costituisce ricavo ai fini delle imposte dirette e non è assoggettabile ad IVA, egualmente la fornitura al personale di indumenti da indossare durante l'orario di lavoro, non rientra tra le prestazioni di servizi ma tra gli obblighi contrattuali dell'imprenditore che fornisce l'abbigliamento ai propri dipendenti al pari delle altre strumentazioni di lavoro o dei pasti; in altri termini, la causa perseguita in concreto da tale prestazione la caratterizza con connotati suoi propri e diversi dalla cessione gratuita (traguardata, nei suoi diversi confini, al paragrafo n. 5), realizzando una messa a disposizione dei

dipendenti di strumenti da lavoro, in relazione alle quali è di fatto impossibile la rivalsa nei confronti del personale.

11. Con il secondo motivo, l'Agenzia si duole che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente ritenuto che le spese sostenute in occasione dell'apertura nei nuovi punti vendita andassero commisurate, ai fini della deducibilità, alla durata del contratto di locazione, a prescindere dalla facoltà di rinnovo.

12. Anche tale motivo è infondato.

13. Questa Corte ha affermato, in tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito di impresa, che la deducibilità delle spese relative a più esercizi è subordinata, ai sensi del t.u.i.r., art. 74, comma 3, all'indicazione degli specifici criteri cui commisurare la durata dell'utilità del bene, al fine di stabilirne la quota di costo imputabile a ciascun esercizio; detta disposizione, invero, a differenza del t.u.i.r., art. 67, comma 2, non prevede alcuna tipizzazione dei criteri di esposizione di tali componenti negativi del reddito, con la conseguenza che la ripartizione pluriennale non può aver luogo semplicemente applicando i criteri legali stabiliti per gli ammortamenti (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 14326 del 19/06/2009, Rv. 608682-01), gravando sull'impresa contribuente l'onere di indicare criteri specifici, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 8344 del 10/04/2006, Rv. 588621-01).

14. Con particolare riferimento alle spese per la manutenzione e le riparazioni nonchè ad opere e migliorie e in particolare per il rifacimento di impianti elettrici ed idraulici degli immobili condotti in locazione, questa Corte ha precisato che i costi di natura straordinaria sopportati al riguardo dal conduttore in vista della relativa utilità pluriennale ai sensi dell'art. 2426 c.c., comma 1, n. 5, possono (previo consenso del collegio sindacale, ove esistente) essere iscritti nell'attivo, anzichè essere imputati in conto economico come componenti negativi del reddito di esercizio in cui sono sostenuti ove la società ritenga, in base ad una scelta fondata su criteri di discrezionalità tecnica, di capitalizzarli in vista di un successivo ammortamento pluriennale anzichè far gravare i costi interamente sull'esercizio in cui sono stati sostenuti (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 24939 del 06/11/2013, Rv. 628609-01) sulla base dell'indicazione di specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (v. Cass. n. 8344 del 2006). In quest'ultimo caso, in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione deve tenersi allora conto soltanto della prima scadenza, e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto.

15. Da tali principi, ne deriva l'infondatezza delle censure della ricorrente non potendo considerarsi legittima la ripresa a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'assunto che la contribuente avrebbe dovuto considerare la rinnovazione automatica del contratto, e dunque la durata comprensiva del primo periodo di rinnovo (v. Sez. 5, Ordinanza n. 6288 dei 14/03/2018, Rv. 647466-01).

16. Il ricorso va dunque integralmente rigettato.

17. Le spese seauono la soccombenza della ricorrente e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio in favore delle società controricorrenti che liquida in complessivi Euro 5.300,00, oltre Euro 200,00 per spese, oltre il 15% per spese generali, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 dicembre 2018.

Depositato in cancelleria il 12 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza