Sentenza del 15/11/2021 n. 34291 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Nel giudizio di rinvio conseguente all'ordinanza n. 6838/2013 di questa Corte, la Commissione Tributaria Regionale ("C.T.R.") della Sicilia (sezione staccata di Catania), con la sentenza indicata in epigrafe, in parziale riforma della sentenza di primo grado, ha annullato alcuni rilievi contenuti nell'avviso di accertamento che, all'esito di verifica fiscale, rettificava, ai fini Irpeg e Irap, per l'esercizio 1999, il reddito e il valore della produzione netta dichiarati da Sxxx Spa in liquidazione. Specificamente si tratta dei rilievi: n. 1 (contributo in c/capitale ex lege n. 488 del 1992); n. 2 (spese di manutenzione e relativi costi di manodopera); n. 3 (ammortamento anticipato calcolato sui beni strumentali acquistati nel 1998).

2. L'Agenzia ricorre per Cassazione con due motivi; la società resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso ("1. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 (ratione temporis), art. 55, comma 3, così come modificato dalla L. n. 449 del 1997, art. 21, comma 4, lett. b), e dal D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 67 e 68, dal D.P.R. n. 600 del 1973 (ratione temporis), art. 75, e dall'art. 2423-bis c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), con riferimento al rilievo n. 1, attinente al contributo in conto capitale, ai sensi della L. n. 488 del 1992, per un programma di investimento della contribuente nella propria unità produttiva, l'Agenzia premette che la società, che aveva incassato la prima tranche dell'erogazione pubblica in data 14/07/1999, contabilizzava l'importo incassato come sopravvenienza attiva, e ne accantonava i 4/5 in apposita riserva del passivo, facendo concorrere alla formazione del reddito del 1999 la residua quota di 1/5 (Lire 829.980.000). Ciò precisato, l'Ufficio rileva che, dal punto di vista fiscale, i contributi erogati ai sensi della L. n. 488 del 1992, in quanto riferibili all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali materiali o immateriali, sono contributi in conto impianti, dunque nè sopravvenienze attive (come tali da tassare interamente nell'esercizio di riscossione del contributo o in quote costanti nell'esercizio di riscossione e nei quattro successivi) nè ricavi, e concorrono alla formazione del reddito in base al principio di competenza economica. Il che spiega perchè le Entrate hanno proceduto a rideterminare la quota di competenza dell'esercizio 1999 in relazione ai coefficienti di ammortamento applicati dalla società per i beni interessati dal progetto di investimento, determinando tale quota in Lire 7.077.258.424. In conclusione, l'Agenzia censura la sentenza impugnata che, pur riconoscendo che i contributi utilizzabili per l'acquisto di beni ammortizzabili non sono sopravvenienze attive, ha annullato la ripresa fiscale dichiarando di volere evitare una duplicazione della relativa posta di bilancio, che la società

aveva "spalmato" nell'arco dell'esercizio di conseguimento (1999) e nei quattro anni successivi, senza però avere compiuto alcuna attività istruttoria sull'effettiva e completa tassazione del contributo.

1.1. Il motivo è infondato.

E' orientamento consolidato di questa Corte (cfr. tra le altre Cass. 06/08/2020, n. 16776) che "In tema di determinazione del reddito d'impresa, i contributi "in conto impianti", i quali sono destinati all'acquisto di beni (materiali o immateriali) strumentali, nel regime introdotto dalla L. n. 449 del 1997", avente effetto dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998 (dunque applicabile al caso di specie) "non generano nè sopravvenienze attive nè ricavi, ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono, concorrendo a formare il reddito d'impresa per competenza nel quale confluiscono sotto forma di quote di ammortamento deducibili, potendo essere contabilizzati, a scelta del contribuente, in base ai principi contabili nazionali (OIC 16, par. F), imputando i contributi percepiti a riduzione diretta del cespite, oppure con la tecnica dei risconti passivi mediante imputazione graduale a conto economico pari alla stessa misura adottata per gli ammortamenti del cespite agevolato". Nella fattispecie concreta, la C.T.R. ha affermato che l'A.F. aveva bene individuato il criterio normativo di tassazione del contributo, ed ha escluso che esso costituisse una sopravvenienza attiva, tassabile secondo le modalità dell'art. 55 t.u.i.r., comma 3, lett. b), (attuale art. 88 t.u.i.r.). La sentenza, tuttavia, annulla la ripresa fiscale facendo applicazione del divieto di doppia imposizione (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67), sul presupposto che la contribuente avesse dimostrato, in difetto di contestazione da parte dell'ufficio, di avere assoggettato a tassazione l'intero contributo nell'esercizio in cui era stato incassato e nei successivi quattro. Trattasi di accertamento di fatto, insindacabile nel giudizio di legittimità, in quanto esente da specifica censura, con riferimento al quale l'A.F. si è limitata a prospettare che non vi era certezza che la contribuente, negli esercizi successivi, avesse sottoposto a tassazione l'intero ammontare del contributo.

2. Con il secondo motivo ("2. Violazione e falsa interpretazione del D.P.R. n. 917 del 1986 (ratione temporis), art. 67, e del D.M. 15 febbraio 1995, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, rilievi rubricati in sentenza al n. 2 e al n. 3, relativi alle spese di manutenzione e ammortamento indeducibili. La CTR ha ritenuto che i costi sostenuti per l'acquisto di pezzi di ricambio in considerazione della loro rapida usura e quindi continua sostituzione, siano anch'essi da considerare costi di esercizio."), l'Agenzia premette di avere recuperato a tassazione le spese sostenute per pezzi di ricambio e il costo della manodopera relativo al personale addetto alla manutenzione (rilievo n. 2), che la contribuente aveva erroneamente escluso dalle spese di manutenzione, ai fini del rispetto del limite (pari al 5% del valore dei beni ammortizzabili), di cui ex art. 67 t.u.i.r., comma 7. Dopodichè l'Ufficio censura la sentenza impugnata per avere riconosciuto l'integrale deducibilità di tali costi, come costi di esercizio. Sotto altro profilo, con riferimento al recupero a tassazione dell'ammortamento anticipato di Lire 358.933.855, calcolato su beni strumentali acquistati nel 1998 (rilievo n. 3), l'Agenzia deduce che tale ammortamento anticipato non può avvenire mediante una variazione in diminuzione del reddito imponibile operata nella dichiarazione dei redditi, in assenza di una deliberazione assembleare di destinazione degli utili ad apposita riserva, ovvero in caso di esercizio chiuso in perdita o con utili

non capienti in quanto inferiori agli ammortamenti anticipati. Imputa, quindi, alla società di avere apportato una variazione in diminuzione per ammortamenti anticipati a fronte di un utile non capiente, e cioè inferiore agli stessi ammortamenti, e in assenza di una deliberazione assembleare di destinazione dell'utile a riserva per ammortamenti anticipati.

2.1. Il motivo, nella sua complessa articolazione, è infondato.

In particolare, è mal posta la critica alla sentenza impugnata concernente l'annullamento del rilievo n. 2 (spese di manutenzione). L'art. 67 t.u.i.r., comma 7 ("Ammortamento dei beni materiali"), (attuale art. 102 t.u.i.r., comma 6) prevede che "Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate a incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili". Per il principio contabile nazionale OIC 16, p. 49, i costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti. I costi di manutenzione straordinaria rientrano tra i costi capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene. Il p. 54 distingue ai fini del criterio di rilevazione dei pezzi di ricambio: (i) i pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente; (ii) i pezzi di rilevante costo unitario e uso non ricorrente; (iii) i pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente. La prima tipologia di pezzi di ricambio è assimilabile a veri e propri beni di consumo e, in quanto tale, solitamente è trattata come costo al momento dell'acquisto, poichè genera un carico pressochè costante al conto economico, il cui valore non è significativo. Ciò premesso sul piano normativo e dei principi bilancistici, non si discosta dagli enunciati canoni il decisum della C.T.R., la quale, con accertamento di fatto, non assoggettato a specifica critica, ha ritenuto legittima l'iscrizione delle spese in questione a conto economico, come costi di esercizio, trattandosi di costi di manutenzione ordinaria, di spese per pezzi di ricambio di basso costo unitario (in considerazione della loro rapida usura e continua sostituzione), nonchè dei correlati costi di manodopera. Identica sorte processuale merita la censura in punto di ammortamento anticipato di beni strumentali. In disparte il prospettabile profilo d'inammissibilità del rilievo che stigmatizza la mancanza della necessaria deliberazione assembleare che autorizzasse tale ammortamento (aspetto, quest'ultimo, che non risulta essere stato sottoposto alla scrutinio della Commissione Regionale, la quale in effetti non si è occupata dell'argomento), si rileva che la C.T.R., con accertamento di fatto, esente da specifica doglianza, ha stabilito che l'ammortamento anticipato dei beni strumentali era formalmente corretto in quanto compiuto nel rispetto delle prescrizioni normative.

3. Ne consegue il rigetto del ricorso.

4. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

5. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1-quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 12.000,00, a titolo di compenso, Euro 200,00 per esborsi, oltre al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 novembre 2021.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza