

Sentenza del 17/04/2023 n. 10147 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con un unico motivo, contro Ikea Distribution Srl , che resiste con controricorso, avverso la sentenza n. 3624/2019 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciata in data 8 febbraio 2019, depositata in data 26 settembre 2019 e non notificata, che ha accolto l'appello della società contro la sentenza n. 7723/2016 della C.t.p. di Milano, che aveva rigettato il ricorso della contribuente in controversia avente ad oggetto l'impugnazione del diniego tacito di rimborso della maggiore imposta Irap versata, relativamente agli anni di imposta 2008, 2009, 2010 e 2011, per non aver dedotto dalla quota capitale dei canoni di leasing pagati per i negozi la parte di costo inerente ai terreni occupati dalla costruzione e quelli che ne costituiscono pertinenza.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che la diversa disciplina normativa dell'Irap rispetto all'Ires giustificava l'inapplicabilità nel caso di specie del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, commi 7 e 7 - bis.

3. Il P.G., Dott. Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto l'accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata e, nel merito, il rigetto del ricorso originario di parte contribuente.

4. La società contribuente ha presentato istanza di trattazione orale della causa, ai sensi del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, art. 8, comma 8 , e D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8 bis, ed ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, commi 7 e 7 - bis, e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 5 (come modificato dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244), in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente sarebbe erroneo ricollegare all'abrogazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11 bis , l'implicita abrogazione anche del D.L. 4 luglio 2006, art. 36, commi 7 e 7 bis, che non trovava alcun supporto letterale, nè si giustificava con la volontà del legislatore.

Ritiene la ricorrente che le due norme avevano una loro autonomia e che i commi 7 e 7 bis, che prevedevano l'indeducibilità del costo delle aree sottostanti e di pertinenza dei fabbricati strumentali, anche con riferimento alla quota capitale dei canoni di leasing, fossero applicabili al

calcolo delle quote di ammortamento deducibili ai fini Irap, sia per ragioni di carattere sistematico, sia per il perseguimento di finalità di carattere generale.

2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Il D.L. n. 223 del 2006, art. 36 , stabilisce al comma 7: "7. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento, e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni".

Ai successivi commi 7-bis e 8 prevede: "7-bis. Le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria. Per la determinazione dell'acconto dovuto ai sensi del comma 34, non si tiene conto della disposizione del periodo precedente. 8. In deroga alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, comma 1 , recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, le norme di cui ai precedenti commi 7 e 7-bis, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire dai periodi d'imposta precedenti. In tal caso, ai fini della individuazione del maggior valore indicato al comma 7, si tiene conto del valore delle aree esposto nell'ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della presente disposizione e del valore risultante applicando le percentuali di cui al comma 7 al costo complessivo del fabbricato, risultante dal medesimo bilancio, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate. Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo".

Le disposizioni, come previsto dello stesso art. 36, comma 8, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso dei periodi di imposta precedenti.

Ai sensi della normativa citata, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione, con la conseguenza che l'ammortamento del fabbricato strumentale è deducibile, mentre il valore del terreno non è ammortizzabile.

In tema di Irap, del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, comma 5 , come modificato dalla L. n. 244 del 2007 (cd. legge finanziaria 2008) prevede che per i soggetti Ires, diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la base imponibile risulti dalla differenza tra il valore della produzione ed i costi della produzione - esclusi alcuni - come risultanti dal conto economico civilistico redatto ai sensi dell'art. 2425 c.c. , comma 1, lett. A e B. In particolare, dell'art. 5, comma 1, dispone che, nell'ambito dei costi di produzione, non si deve tenere conto di alcune voci risultanti dal conto economico, ossia delle voci 9), 10, lett. c) e d), 12 e 13 di cui all'art. 2425 c.c.

(ossia dei costi per il personale, delle svalutazioni delle immobilizzazioni e svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, degli accantonamenti per rischi e di altri accantonamenti); il successivo comma 3, primo periodo, apportando alcune correzioni al principio di derivazione, indica una serie di componenti negativi che in ogni caso non si considerano deducibili, ossia le spese per il personale dipendente ed assimilato, i cd. compensi occasionali, i compensi agli amministratori o ai collaboratori a progetto, i compensi per prestazioni assimilate al lavoro dipendente, gli utili spettanti agli associati in partecipazione, il cui apporto è costituito esclusivamente dal lavoro, la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto, le perdite su crediti e l'ICI. Questa Corte, con l'ordinanza n. 7183 del 15 marzo 2021, alla cui ampia motivazione si rimanda, ha chiarito che "In tema di Irap, del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, come modificato dalla L. n. 244 del 2007, prevede una netta separazione fra le regole valide per la determinazione della base imponibile di tale imposta rispetto a quelle dell'Ires, di talchè l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al D.L. n. 223 del 2006, impone di ritenere che laddove la quota di canone di leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, debba essere riconosciuta la deduzione per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per espressa previsione normativa".

La Corte, dunque, ha rilevato che la L. n. 244 del 2007, ha introdotto una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap, ritenendo che l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al D.L. n. 223 del 2006, comportava il riconoscimento della deduzione della quota di canone di leasing correttamente appostata, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico.

Pertanto, nel caso di specie, in cui la C.t.r. si è attenuta a tali principi, il ricorso dell'Agenzia va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, 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, 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 in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 15.000,00 per compensi, oltre il 15 per cento per spese generali, Euro 200,00 per esborsi, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza