

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente -

Dott. CAIAZZO Rosario - Consigliere -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. TEDESCO Giuseppe - Consigliere -

Dott. PICARDI Francesca - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5144/2011 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, Via Porteghesi n. 12, è domiciliata;

- ricorrente -

contro

**ALFA** s.p.a. (incorporante di **BETA** s.p.a., già incorporante di **GAMMA** s.p.a, rappresentata e difesa, in virtù di procura in calce al controricorso, dagli Avv. L. Manzi, Avv. E. Coglitore e P. Centore e elettivamente domiciliata presso lo studio del primo in Roma, Via Confalonieri n. 5;

- resistente -

avverso la sentenza n. 16/17/2010 della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata il 15 gennaio 2010.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'11 ottobre 2017 dal Consigliere Dott. Francesca Picardi;

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SANLORENZO Rita, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

Uditi gli Avv. M. Capolupo per l'Agenzia delle Entrate che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto di quello incidentale e P. Centore per la contribuente che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento di quello incidentale.

#### Svolgimento del processo

L' **BETA** s.p.a., incorporante la contribuente originaria **GAMMA** s.p.a., ha impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli l'avviso di accertamento (OMISSIS) per l'anno d'imposta 1998, notificatole in data 5 settembre 2005, con cui l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione Euro 1.105.501,30 a titolo di maggior IRPEG, Euro 21.525,41 a titolo di maggiore IRAP ed ha irrogato sanzioni per Euro 1.127.026,71 per costi non inerenti (Euro 334,15), spese di cancelleria non deducibili (Euro 789,66) e omessa dichiarazione di sopravvenienze attive (Euro 506.482,05) relative ad un contributo in conto capitale ripartito in bilancio in sette anni a fini fiscali, eccependo il difetto di motivazione, il diritto a godere dell'agevolazione IRPEG, il diritto a compensare il maggior reddito con le perdite del periodo ed invocando i presupposti per la disapplicazione delle sanzioni.

Il ricorso è stato rigettato con sentenza n. 426 del 7 febbraio 2007, appellata dalla **DELTA** s.p.a., incorporante della **BETA** s.p.a., dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania.

Il giudizio di appello è stato sospeso in attesa dell'esito di altro procedimento pendente dinanzi alla stessa Commissione tributaria regionale della Campania ed avente ad oggetto il provvedimento di diniego dell'esenzione decennale IRPEG. All'esito della sentenza 174/01/2009 della Commissione tributaria regionale della Campania, la **ALFA** s.p.a., incorporante la **DELTA** s.p.a., ha riassunto il giudizio, conclusosi con la sentenza n. 16/17/2010, depositata il 15 gennaio 2010, con cui è stata dichiarata "la legittimità: 1) della deduzione delle spese di cancelleria e 2) dell'imputazione delle quote di contributo pari a 1/7".

Con ricorso per cassazione, notificato il 22 febbraio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza di secondo grado limitatamente all'IRAP, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

La **ALFA** s.p.a. costituitasi ha eccepito l'inammissibilità e improcedibilità del ricorso per violazione dell'art. 366 c.p.c., n. 6 e art. 369 c.p.c., ed ha proposto ricorso incidentale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

## Motivi della decisione

1. In via preliminare occorre rigettare l'eccezione di improcedibilità del ricorso ex art. 369 c.p.c., atteso che la mancata richiesta di trasmissione, da parte del ricorrente, del fascicolo d'ufficio del giudice a quo ex art. 369 c.p.c., non determina l'improcedibilità dell'impugnazione ove l'esame di quel fascicolo non sia necessario per la soluzione delle questioni prospettate con quest'ultima (Sez. 5, n. 7621 del 24/03/2017, Rv. 643472-01).

2. Il primo motivo di ricorso, con cui si è denunciata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 53 e 59 (ora artt. 85 e 92), nella formulazione vigente ratione temporis, dovendosi includere le rimanenze finali del materiale di consumo (nella specie, materiale di cancelleria) nei ricavi, è ammissibile, ma infondato.

2.a. La censura è ammissibile, in quanto traducendosi nella denuncia di un'erronea interpretazione della disciplina giuridica non si fonda su documenti, di cui è necessaria l'indicazione ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6.

A ciò si aggiunga che la decisione impugnata non esprime un orientamento consolidato della Corte, che non è, del resto, riportato, sicchè il ricorso non esige la prospettazione degli elementi richiesti dall'art. 360 bis c.p.c., n. 1.

2.b. Il motivo, pur ammissibile, è infondato, atteso che gli articoli di cancelleria non costituiscono nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa nè materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione di beni da parte della contribuente, che è società avente ad oggetto la produzione di componenti di auto, secondo le allegazioni della stessa Agenzia delle Entrate (v. ricorso, p. 1). Ne consegue che le relative rimanenze finali non possono concorrere alla formazione del reddito, ai sensi del combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 53 e 59 (ora artt. 85 e 92).

Non risulta, difatti, condivisibile la tesi della ricorrente, secondo cui il materiale di cancelleria, pur non partecipando direttamente al processo produttivo, deve essere ricompreso nelle rimanenze finali, analogamente a quanto avviene in sede civile ex art. 2423 ter c.c., visto che non può essere usato ripetutamente. In proposito deve, difatti, osservarsi che la qualifica di bene quale strumentale, il cui valore è escluso dai ricavi in virtù di specifica disposizione fiscale (del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 53 - ora 85), esige il mancato coinvolgimento nel ciclo produttivo e la conseguente funzione di supporto solo indiretto all'attività produttiva, in contrapposizione al bene merce, ma non anche il requisito della durevolezza.

Il motivo va, pertanto, rigettato in applicazione del seguente principio di diritto: "In tema di reddito d'impresa, le rimanenze finali del materiale di cancelleria non rilevano ai sensi del combinato

disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 53 e 59 (ora artt. 85 e 92), ai fini della quantificazione dei ricavi di un'impresa che ha ad oggetto la produzione di articoli di diversa tipologia, trattandosi di beni che, pur non essendo destinati ad essere utilizzati ripetutamente, sono strumentali, in quanto non coinvolti direttamente nel processo produttivo, ma aventi solo funzione di supporto rispetto all'attività imprenditoriale".

3. Con il secondo motivo si è denunciata, da un lato, la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, comma 3, lett. b, vigente *ratione temporis*, in considerazione sia dell'applicazione del criterio di competenza in luogo di quello di cassa ai contributi ricevuti dalla contribuente sia della loro ripartizione, ai fini fiscali, in un numero di esercizi superiore a quello usato nel bilancio civile (e, cioè, sette invece che cinque), e, dall'altro, l'omessa e contraddittoria motivazione in ordine alla qualificazione di tali contributi e alla ritenuta legittimità della scelta fiscale di ripartirli in sette quote.

3.a. Invero, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di motivazione riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, concerne esclusivamente l'accertamento e la valutazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia, non anche l'interpretazione o l'applicazione di norme giuridiche che, invece, ricade sotto il profilo dell'errore di diritto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (così, ad esempio, Sez. 2, n. 26292 del 15/12/2014, Rv. 634151-01). Nel caso di specie, pur essendo prospettata la censura anche ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è stata lamentata l'omessa e contraddittoria motivazione su profili giuridici (la qualificazione dei contributi e la disciplina applicata) e non su questioni di fatto, sicchè in tale parte il motivo è inammissibile. Al contrario, l'altra censura, la quale, traducendosi nella denuncia di un'erronea applicazione della disciplina giuridica, non si fonda su documenti, da indicare ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, è ammissibile, pur non potendo essere rivalutata in questa sede la qualificazione dei contributi in esame quali contributi in conto impianti, perchè si fonda su un accertamento di fatto, che non è oggetto di una doglianza correttamente formulata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

3.b. Occorre premettere che la disciplina tributaria dei contributi in conto capitale, di cui quelli in conto impianti costituiscono una specie, ha subito una serie di modifiche ed in particolare è mutata dal 1995 (anno in cui il contributo in esame è stato erogato) al 1998 (anno oggetto dell'accertamento in esame). Più precisamente, mentre nel 1995, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, comma 3, lett. b, vigente *ratione temporis*, i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi quelli spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto e quelli in conto esercizio ricevuti a norma di legge dallo Stato e altri enti pubblici, concorrevano a formare il reddito, quali sopravvenienze attive, nell'esercizio in cui venivano incassati o in quote costanti nell'esercizio della riscossione e nei successivi non oltre il nono, dal 1998, in virtù della nuova formulazione della disposizione, da un lato, risulta espressamente esclusa la qualificazione di sopravvenienze attive dei contributi in conto impianti, che, dunque, rilevano ai fini fiscali solo come minore importo deducibile del costo a cui si riferiscono, e, dall'altro, gli esercizi in cui è possibile rinviare l'inclusione nel reddito degli altri contributi in conto capitale sono quattro e non più nove successivi a quello dell'erogazione (Così la formulazione introdotta dalla L. n. 449 del 1997: "Sono inoltre considerati sopravvenienze attive: b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui dell'art. 53, comma 1, lett. e) ed f) e quelli per

l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto"; v. per un'applicazione di tali principi Sez. 5, n. 16434 del 05/08/2015, Rv. 636611-01, secondo cui, in tema di determinazione del reddito d'impresa, i contributi in conto impianti e, cioè, destinati all'acquisto o costruzione di beni strumentali, erogati in virtù del d.l. n. 415 del 1992, convertito con modificazioni nella L. n. 488 del 1992, secondo la formulazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 55 - ora 88, vigente a partire dal 1 gennaio 1998, non sono configurabili come sopravvenienze attive e concorrono alla formazione del reddito nella stessa misura in cui il costo dei beni ammortizzabili, cui fanno riferimento, vi confluisce sotto forma di quote di ammortamento deducibili).

La disciplina applicabile al caso in esame non è quella vigente nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, ma piuttosto quella vigente al momento della riscossione del contributo, conformemente, peraltro, alla prospettazione difensiva di entrambe le parti (v. ricorso introduttivo, p. 7 "la sentenza de quo ha erroneamente ritenuto di applicare il principio di competenza al contributo in questione, erogato nell'anno 1995, il quale resta assoggettato ad imposizione sulla base del principio di cassa, in forza della normativa vigente nell'anno d'imposta suindicato"; p. 10-11 memoria del 2 dicembre 2012 della resistente "la norma, nella formulazione in vigore nell'esercizio 1995, anno in cui la società ha percepito il contributo e che conseguentemente deve essere preso in considerazione per valutare le scelte fatte dalla contribuente..."). L'arricchimento del contribuente, idoneo ad incidere sul suo reddito, risale, difatti, al momento della deliberazione e/o riscossione del contributo e si riflette in modo solo indiretto nei successivi periodi d'imposta in considerazioni di scelte già effettuate in passato, che, in assenza di una specifica disposizione transitoria, non possono essere condizionate dallo ius superveniens in applicazione del generale principio, desumibile dall'art. 11 disp. att. c.c..

In definitiva, i contributi in conto impianti riscossi nel 1995 costituiscono, ai fini fiscali, sopravvenienze attive da includere integralmente nel reddito di tale periodo d'imposta, in virtù del principio di cassa, o in quote costanti nell'esercizio della riscossione e nei successivi non oltre il nono, mentre quelli conseguiti nel 1998, in base alla disciplina desumibile in via sistematica dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, rilevano o come riduzione del costo di acquisto del bene, sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento, qualora il contributo sia contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene a cui inerisce, oppure come quote di risconto proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento di ciascun esercizio, ove il bene sia iscritto all'attivo al lordo del contributo ricevuto.

Va, infine, ricordato che per quanto concerne l'IRAP, secondo quanto precisato dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, come modificato dal D.Lgs. n. 506 del 1999, al fini della determinazione della base imponibile di cui agli artt. 5, 6 e 7, concorrono anche i proventi e gli oneri classificabili fra le voci diverse da quelle indicate in detti articoli, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi e, in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, nonchè i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione (tra le tante sul punto Sez. 5, n. 14415

del 15/06/2010, Rv. 613829-01, secondo cui, in tema d'IRAP, il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, nel prevedere che i contributi erogati a norma di legge non concorrano alla determinazione della base imponibile nel caso in cui essi siano correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, esclude l'imponibilità soltanto in presenza di una specifica previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo indeducibile, con la conseguenza che l'assenza della specifica indicazione normativa non può essere surrogata dalla mera affermazione dell'imprenditore di avere utilizzato il contributo per coprire spese non deducibili, quali, ad esempio, quelle per il personale).

Alla luce di tali premesse, il motivo è fondato e merita accoglimento, in quanto la decisione del giudice di secondo grado si fonda sull'erronea premessa che "i contributi in conto impianti...non costituiscono nè sopravvenienze attive nè ricavi e concorrono alla formazione del reddito in base al principio di competenza". Difatti, come già evidenziato, il contributo in conto impianti riscosso nel 1995 integra una sopravvenienza attiva da includere integralmente nel reddito di tale periodo d'imposta o in quote costanti in quello dell'esercizio, a prescindere dai criteri dettati e seguiti, ai fini civili, per l'ammortamento del bene acquistato con il contributo ricevuto, non venendo in rilievo la disciplina del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67 (ora art. 102), (cfr., peraltro, Sez. 5, n. 22016 del 17/10/2014, Rv. 632771-01, e Sez. 5, n. 20680 del 14/10/2015, Rv. 636893-01, che ammettono la possibilità di specifiche disposizioni fiscali che derogano quelle civili relativamente all'ammortamento dei beni).

La sentenza va, dunque, cassata con rinvio al giudice di merito che dovrà decidere in base al seguente principio di diritto: In tema di determinazione del reddito d'impresa, il contributo in conto impianti riscosso nel 1995 integra una sopravvenienza attiva da includere integralmente nel reddito di tale periodo d'imposta o in quote costanti in quello dell'esercizio di riscossione e nei successivi non oltre il nono, a prescindere dai criteri civili applicati, in sede di redazione del bilancio, per l'ammortamento dei beni con essi acquistati, essendo applicabile la disciplina vigente al momento della sua deliberazione e/o riscossione e, cioè, della verifica dell'evento produttivo di reddito e non quella vigente nel periodo d'imposta oggetto di accertamento".

4. Il ricorso incidentale è inammissibile, atteso che l'unico motivo, con cui si è denunciata la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, comma 5 e art. 75 (ora artt. 108 e 109), per essere stata ritenuta non dimostrata l'inerenza all'attività d'impresa di spese pari ad Euro 334,15, oltre ad indicare una disposizione inesistente (art. 74, comma 5), lamenta una fallace ricostruzione dei fatti di causa piuttosto che un'erronea lettura di una norma giuridica.

Più precisamente il provvedimento impugnato sul punto si è limitato ad escludere la deducibilità di alcuni costi perchè non inerenti, facendo corretta applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora art. 109), comma 5, mentre con il ricorso incidentale si è contestata l'esclusione dell'inerenza con valutazioni che concernono il giudizio di fatto e che, quindi, avrebbero dovuto essere veicolate in un motivo riguardante la motivazione (o la carente motivazione). In proposito occorre ricordare che, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da

una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione (da ultimo, Sez. L, n. 195 del 11/01/2016, Rv. 638425-01).

P.Q.M.

- a) accoglie il ricorso, limitatamente al secondo motivo, rigettato il primo;
  
- b) cassa la sentenza impugnata e rinvia per la decisione alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità;
  
- c) rigetta il ricorso incidentale.

Così deciso in Roma, alla pubblica udienza, il 11 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 22 dicembre 2017