

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16776 Anno 2020

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 06/08/2020

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26957/13 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
eletto in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

FALLIMENTO MIRA S.P.A., in persona dei Curatori, rappresentato e difeso,
in forza di autorizzazione del Giudice delegato del 2 gennaio 2014 e di
procura a margine del controricorso, dall'avv. Cataldo D'Andria, con
domicilio eletto presso il suo studio, in Roma Viale Regina Margherita, n.
262/264;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Campania
n. 126/18/13 depositata in data 10 aprile 2013
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 febbraio 2020 dal
Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

1614
/2020

te

Rilevato che:

La società Mira s.p.a. impugnava l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione IRES, IRAP e I.V.A. per l'anno 2006, sulla scorta di processo verbale di constatazione con il quale erano stati ripresi a tassazione ricavi non dichiarati e costi di ristrutturazione di immobili non inerenti.

La contribuente, che svolgeva l'attività di concessionaria di auto, faceva rilevare che i contributi erogati dalla Fiat Auto s.p.a. per il consolidamento degli impianti erano stati correttamente contabilizzati, direttamente a sottrazione delle spese sostenute nello stesso anno per la ristrutturazione degli immobili.

La Commissione provinciale di Napoli accoglieva il ricorso limitatamente alla ripresa concernente le spese di ristrutturazione, rigettandolo nel resto.

La sentenza veniva impugnata dalla contribuente con appello principale e dall'Ufficio con appello incidentale dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania che, con la sentenza in epigrafe indicata, accoglieva il gravame proposto dalla contribuente. Rilevava, in particolare, che «la società appellante aveva correttamente considerato quali contributi in c/impianto le somme erogate da Fiat Auto, ai sensi dell'art. 88, comma 3, del t.u.i.r., contabilizzando le somme a decremento del costo dei beni oggetto di contribuzione», precisando che i contributi spettanti a norma di legge erano quelli in conto esercizio, previsti dall'art. 85, comma 1, lett. h), del t.u.i.r., e non anche i contributi in conto impianti definiti dall'art. 88, comma 3, lett. b) come «quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato».

Per la cassazione della sentenza d'appello ricorre l'Agenzia delle entrate, con tre motivi.

La Curatela del Fallimento Mira s.p.a. resiste con controricorso.

Considerato che:

1. In controricorso la Curatela del Fallimento della Mira s.p.a., premesso che nelle more della impugnazione della sentenza d'appello la società contribuente è stata dichiarata fallita con sentenza del Tribunale di Napoli n. 344 del 16 ottobre 2013, ha eccepito l'inammissibilità del ricorso per cassazione, in quanto notificato presso il domicilio dell'originario difensore della società, anziché al curatore.

L'eccezione non è fondata. Come chiarito da questa Corte (Cass. n. 13501 del 27 luglio 2012), la notifica fatta presso il difensore della contribuente *in bonis*, anziché nei confronti del curatore del suo fallimento, non è inesistente, ma nulla, essendo ravvisabile un collegamento tra la figura del curatore e la società fallita, e di conseguenza l'avvenuta costituzione del fallimento ha efficacia sanante *ex tunc* (Cass. n. 7252 del 29/3/2006), impedendo detta costituzione comunque l'inammissibilità per tardività del gravame, ai sensi dell'art. 164, terzo comma, cod. proc. civ.

2. Con il primo motivo di ricorso la difesa erariale censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere i giudici di appello omesso di pronunciarsi sull'appello incidentale spiegato dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado.

La censura è fondata.

Dallo stralcio dell'atto di appello incidentale, ritrascritto dalla ricorrente in omaggio al principio di autosufficienza, si evince che l'Agenzia delle entrate aveva censurato le statuizioni della sentenza di primo grado che concernevano la ripresa a tassazione relativa alle spese di ristrutturazione, ribadendo che si trattava di costi di cui la contribuente non aveva dimostrato l'inerenza. Trattandosi di ripresa a tassazione distinta da quella concernente l'omessa dichiarazione di ricavi, il giudice di appello ha totalmente omesso di esaminare la questione prospettata dall'Agenzia delle entrate con specifico motivo di gravame, non potendo ritenersi che con la decisione resa l'abbia implicitamente respinta.

Sussiste, infatti, il vizio di omessa pronuncia, con conseguente violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., allorché manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre tale

violazione non ricorre nel caso in cui il giudice di appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda (Cass. n. 16254 del 25/9/2012; Cass. n. 11756 del 19/5/2006; Cass. n. 452 del 14/1/2015).

3. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione dell'art. 85, comma 1, lett. *g*), del t.u.i.r. e falsa applicazione dell'art. 88, comma 3, del t.u.i.r., per avere i giudici di appello ritenuto che i contributi erogati alla contribuente dovessero essere qualificati quali contributi in conto impianti, senza tenere conto che tali contributi avevano provenienza contrattuale ed erano regolati, per stessa ammissione della società, da clausole che prevedevano quale condizione il mantenimento del patrimonio, un vincolo al potenziamento degli impianti da ristrutturare, un termine entro il quale gli impianti avrebbero dovuto essere operativi, nonché una clausola risolutiva, per effetto della quale «la mancata soddisfazione di uno solo dei requisiti sopra indicati avrebbe comportato la decadenza dai contributi». Aggiunge che in ogni caso la contabilizzazione della parte contribuente è errata, poiché avrebbe dovuto far concorrere tali proventi o nell'esercizio in cui erano stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui erano stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto, e non per tutto il tempo dell'ammortamento della spesa.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. *b*), del d.P.R. n. 917 del 1986, si considerano sopravvenienze attive «i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere *g*) e *h*) del comma 1 dell'art. 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di frazionamento 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».

I contributi previsti dalla disposizione normativa richiamata sono definiti in conto capitale e sono erogati per favorire il potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e l'acquisizione di beni non ammortizzabili, per cui assumono rilevanza fiscale – come sopravvenienze –

nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del soggetto che li percepisce. Tali contributi, per effetto delle modifiche introdotte con la legge finanziaria del 1998 dall'art. 21, comma 4, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, concorrono a formare il reddito d'impresa per competenza, ossia nell'esercizio in cui sono stati conseguiti, ovvero, a scelta del contribuente, nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto in quote costanti.

Prima delle modifiche apportate dalla legge n. 449 del 1997, i contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili erano assoggettati alla stessa disciplina fiscale dei contributi in conto capitale; con il nuovo regime impositivo, avente effetto dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998, invece, i contributi in conto impianti non generano né sopravvenienze attive, né ricavi, ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono; ciò comporta che essi concorrono a formare il reddito d'impresa nello stesso modo in cui concorrono a formare il risultato economico civilistico e devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi sotto forma di quote di ammortamento deducibili.

I principi contabili nazionali – OIC 16, paragrafo F nella versione del 13 luglio 2005 (che sostituisce quella del marzo 1996) – consentono la rilevazione dei contributi in conto impianti con due metodi alternativi, ossia imputando il contributo percepito 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.

Come è stato chiarito dalla Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 22 gennaio 2010, «con il primo metodo di contabilizzazione, il contributo partecipa alla formazione dell'utile attraverso le minori quote di ammortamento calcolate sul costo di acquisto del cespite al netto dei contributi; con il secondo metodo, il contributo, imputato a conto economico tra gli «Altri ricavi e proventi» (voce A5) per l'intero ammontare riconosciuto, viene rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione in bilancio di risconti passivi. Pertanto, i maggiori

ammortamenti, calcolati sul costo lordo del cespite, vengono "compensati" dalle rispettive quote di contributo di competenza di ciascun esercizio».

Ne discende che «l'imputabilità del contributo a fattori di produzione ad utilità ripetuta fa sì che la determinazione dell'obbligazione tributaria non è istantanea e coincidente con l'incasso del contributo stesso – come avviene per quelli concessi in conto capitale – ma prolungata a più periodi di imposta, in quanto collegata agli ammortamenti o, comunque, alle vicende che determinano la rilevanza fiscale del costo del cespite» (Risoluzione n. 2/E del 22 gennaio 2010).

3.3. Ai sensi dell'art. 85, comma 1, lett. *h*) e *g*), del t.u.i.r. non generano sopravvenienze, ma ricavi, i contributi spettanti in base a disposizioni contrattuali e «quelli spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge».

I contributi in conto esercizio sono, generalmente, destinati a ridurre l'incidenza dei costi aziendali e ad integrare i ricavi e devono essere rilevati in contabilità per competenza e non per cassa, ossia nell'esercizio in cui sorge il diritto a percepirli.

3.4. Il criterio distintivo tra i diversi tipi di contributi va, dunque, individuato nella finalità per la quale ciascuno di essi viene assegnato.

Questa Corte ha precisato, con orientamento che si condivide, che in tema di determinazione del reddito d'impresa, sono contributi in conto capitale, e, quindi, sopravvenienze attive, quelli erogati per incrementare i mezzi patrimoniali del beneficiario, senza che la loro concessione si correli all'onere di uno specifico investimento in beni strumentali, mentre sono contributi in conto impianti, che confluiscono nel reddito sotto forma di quote di ammortamento deducibile, quelli destinati all'acquisto di beni (materiali e immateriali) strumentali (Cass. n. 13734 del 6/7/2016; Cass. n. 23555 del 18/11/2015; Cass. n. 7950 del 21/3/2019).

3.5. Nel caso in esame, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, i contributi concessi alla società contribuente dalla Fiat Auto s.p.a. erano finalizzati a consentire il potenziamento degli impianti di vendita da essa gestiti nei Comuni di Cercola, Mercogliano e Nola e, quindi, a favorire l'acquisizione e realizzazione di beni strumentali ammortizzabili,

ed erano revocabili qualora la beneficiaria non li avesse utilizzati secondo le condizioni prestabilite, come sottolineato dalla stessa Agenzia delle entrate in ricorso; ne consegue che tali contributi non rientrano tra quelli disciplinati dall'art. 85, lett. g) e h), del t.u.i.r., ma vanno considerati, fiscalmente, come contributi in conto impianti ed assoggettati alla disciplina fiscale prevista per questi ultimi.

La decisione impugnata non è dunque incorsa nell'errore di diritto denunciato, avendo affermato che le somme erogate da Fiat Auto s.p.a. vanno considerate quali contributi in conto impianti e che la società contribuente li ha contabilizzati a «decremento del costo dei beni oggetto di contribuzione», ossia utilizzando uno dei metodi di contabilizzazione richiamati nella Risoluzione della Agenzia delle entrate sopra indicata.

4. Con il terzo motivo di ricorso la difesa erariale censura la sentenza per vizio di extrapetizione (art. 112 cod. proc. civ.), sostenendo che la sentenza impugnata ha considerato i contributi in esame come sopravvenienze attive, pur non avendo la contribuente affermato tale loro natura, né l'applicabilità dell'art. 88 del t.u.i.r.

La censura è infondata.

Il potere-dovere del giudice di inquadrare nella esatta disciplina giuridica i fatti e gli atti che formano oggetto della contestazione incontra il limite del rispetto del *petitum* e della *causa petendi*, sostanziandosi nel divieto di introduzione di nuovi elementi di fatto nel tema controverso, sicché il vizio di ultra o extra petizione ricorre quando il giudice di merito, alterando gli elementi obiettivi dell'azione (*petitum* o *causa petendi*), emetta un provvedimento diverso da quello richiesto (*petitum* immediato), oppure attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello conteso (*petitum* mediato), così pronunciando oltre i limiti delle pretese o delle eccezioni fatte valere dai contraddittori (Cass, sez. 2, n. 8048 del 21/03/2019).

La pronuncia della Commissione regionale si fonda sulle deduzioni difensive delle parti e sui rilievi dalle stesse sollevate e non introduce elementi di fatto nuovi, sicché il vizio dedotto non è configurabile.

5. In conclusione, va accolto il primo motivo e vanno rigettati il secondo ed il terzo motivo; la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione regionale, in diversa composizione, per nuovo esame in ordine alla censura accolta, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso; rigetta il secondo ed il terzo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 28 febbraio 2020


IL PRESIDENTE