

Civile Sent. Sez. 5 Num. 22139 Anno 2024

Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Relatore: NONNO GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 06/08/2024



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10432/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

-controricorrente incidentale-

contro

ATM AZIENDA TRASPORTI MESSINA, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DELLA MERCEDE, 11, presso lo studio dell'avvocato RAGNO LUIGI (RGNLGU62A02F158C), rappresentata e difesa dall'avvocato CECCIO GIANFILIPPO (CCCGFL69L12G234V)

-controricorrente-

-ricorrente incidentale-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. DELLA SICILIA SEZ.ST. MESSINA n. 3588/27/16 depositata il 18/10/2016.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 29/04/2024 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Udita la requisitoria del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Alberto Cardino, che ha concluso per l'accoglimento del quinto motivo del ricorso principale e del ricorso incidentale. Sentiti l'avv. Gianfilippo Ceccio per la parte ricorrente e l'avv. Raffaella Ferrando per la parte controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 3588/27/16 del 18/10/2016, la Commissione tributaria regionale della Sicilia - Sezione staccata di Messina (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) e accoglieva parzialmente l'appello proposto da Azienda di Trasporti di Messina - ATM (di seguito solo ATM) avverso la sentenza n. 3373/09/15 della Commissione tributaria provinciale di Messina (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dall'azienda contribuente nei confronti di un avviso di accertamento concernente IRES, IRAP, IVA e sanzioni relative all'anno d'imposta 2007.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo era stato emesso in ragione di corrispettivi percepiti dal Comune di Messina a titolo di contributi per il ripianamento del debito dell'azienda e non dichiarati da parte di ATM, nonché in relazione a costi ritenuti non ammortizzabili.

1.2. La CTR accoglieva parzialmente l'appello del contribuente, respingendo quello di AE, evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) i crediti di ATM verso il Comune di Messina a titolo di ripianamento del debito costituivano componenti positivi di reddito da imputare per competenza, tuttavia, non essendo mai stato stipulato il contratto di servizio e non risultando detti contributi mai quantificati, con l'indicazione di modalità e tempi di erogazione, gli stessi non potevano essere riconosciuti; b) per quanto concerne le sanzioni IVA, il quadro normativo e giurisprudenziale non era chiaro, con conseguente incertezza e non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicabilità delle stesse; c) i costi relativi a lavori effettuati presso la società dovevano ritenersi ammortizzabili.

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, notificato in data 15/04/2017 a mezzo posta elettronica certificata (PEC). Anche ATM proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi, notificato a mezzo posta in data 18/04/2017 e ricevuto in data 21/04/2017.

3. ATM depositava, altresì, controricorso avverso il ricorso per cassazione proposto da AE e memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziato che sono stati notificati due ricorsi principali avverso la medesima sentenza della CTR, sicché quello proposto da AE, precedentemente notificato, prende la qualifica di ricorso principale, mentre quello proposto da ATM prende la qualifica di ricorso incidentale.

2. Con il primo motivo di ricorso principale AE deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la CTR reso motivazione inconsistente con riferimento ad un punto fondamentale della controversia, concernente l'effettiva corresponsione dei contributi in favore di ATM da parte del Comune di Messina.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso principale si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 114 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico degli enti locali - TUEL), dell'art. 10, undicesimo comma, della l.r. Sicilia 14 giugno 1983, n. 68, e dell'art. 85 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), per avere la CTR erroneamente fondato l'annullamento della ripresa sull'assenza di un contratto di servizio

tra Comune di Messina e ATM, senza considerare l'obbligo di legge, per i comuni, di ripianare le perdite delle aziende locali dei trasporti.

2.2. Con il terzo motivo di ricorso principale si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dall'effettiva erogazione del contributo in favore di ATM da parte del Comune di Messina.

3. I tre motivi possono essere congiuntamente esaminati e vanno disattesi, anche se per ragioni differenti da quelle evidenziate dalla CTR, la cui motivazione va, pertanto, corretta ai sensi dell'art. 384, quarto comma, cod. proc. civ.

3.1. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non v'è motivo di discostarsi, «*I contributi pubblici a ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubblico locale non costituiscono componenti positivi di reddito e pertanto sono sottratti ad imposizione diretta*» (Cass. n. 35154 del 18/11/2021, alla cui motivazione, con ampi richiami giurisprudenziali, integralmente si rimanda).

3.2. Pertanto, la circostanza che i contributi pubblici eventualmente ricevuti da ATM non costituiscono componenti positivi di reddito ai fini delle imposte dirette implica, di per sé, l'infondatezza dei motivi di ricorso proposti, che si fondano sull'erroneo presupposto che detti contributi costituiscono ricavi suscettibili di tassazione.

4. Con il quinto motivo di ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 954 cod. civ. e dell'art. 2697 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente riconosciuto l'ammortamento in relazione a spese effettuate su di un immobile di cui non è provata la proprietà in capo ad ATM.

4.1. Il motivo è fondato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.2. Va premesso che la CTR ha accertato in fatto che: a) l'immobile per cui è causa è stato integralmente realizzato a cura e spese di ATM, sebbene su terreno non di proprietà di quest'ultima e appartenente verosimilmente al Comune di Messina; b) detto immobile è utilizzato dalla società come sede sociale (e, quindi, si tratterebbe di un bene strumentale), peraltro senza che risulti il titolo del godimento; c) il Comune di Messina non ha mai contestato la disponibilità del bene in capo ad ATM.

4.2.1. Ciò posto, la richiesta del Comune di utilizzare parte del bene per collocarvi propri uffici sarebbe, per il giudice di appello, confermativa dell'uso dell'immobile da parte di ATM; la quale avrebbe, dunque, diritto ad ammortizzare i costi dei lavori effettuati, trattandosi di un bene strumentale all'esercizio della propria attività.

4.2.2. Tale tesi è sostenuta anche da ATM, per la quale, ai fini di una corretta rappresentazione in bilancio, non è tanto importante la proprietà formale del bene, quanto la sua concreta utilizzazione, sicché colui che lo ha realizzato e lo utilizza deve potere ammortizzare anche i relativi costi.

4.2.3. Secondo la tesi erariale, invece, la circostanza che ATM non abbia comprovato la proprietà del bene (il quale apparterrebbe, pertanto, al Comune di Messina in quanto proprietario del suolo e in ragione del principio dell'accessione), sarebbe dirimente ai fini della insussistenza della possibilità per ATM di ammortizzare i costi di costruzione.

4.3. Ritiene questa Corte che i costi concernenti la realizzazione o l'acquisto di un bene sono ammortizzabili allorquando il bene entra nel patrimonio dell'imprenditore (cfr. art. 102, comma 1, del TUIR, laddove si parla di esercizio di entrata), con conseguente iscrizione del bene nello stato patrimoniale. Ciò implica, peraltro, l'acquisizione del bene in termini di proprietà o altro diritto reale di godimento (Cass. n. 24779 del 04/12/2015), ovvero anche di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

leasing, comportando tale contratto l'acquisto differito della proprietà del bene.

4.3.1. La circostanza trova puntuale conferma nei principi OIC. In particolare, il principio 16, concernente le immobilizzazioni materiali, chiarisce che il bene viene annoverato tra le dette immobilizzazioni quando ne viene acquisita la proprietà e, nel caso di trasferimento differito della proprietà, quando avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici. Analogamente si esprime il principio 24 concernente le immobilizzazioni materiali. Ne consegue che per entrare tra le immobilizzazioni, materiali o immateriali, dell'imprenditore occorre che quest'ultimo ne abbia acquisito la proprietà o altro diritto reale di godimento.

4.3.2. Peraltro, il bene ammortizzabile è un bene "consumabile", nel senso che è soggetto a deterioramento in considerazione dell'uso, sicché non sono ammortizzabili i terreni, ma solo i fabbricati che insistono sugli stessi (cfr. Cass. n. 9068 del 06/05/2015, in via generale; Cass. n. 31781 del 05/12/2019 in materia di ammortamento dei canoni di *leasing*; Cass. n. 22932 del 26/09/2018). Il costo del fabbricato, ammortizzabile, va, dunque, sempre tenuto distinto dal costo del terreno, che non è ammortizzabile, salvo le ipotesi in cui il terreno ha una durata limitata nel tempo (cfr. Cass. S.U. n. 10225 del 26/04/2017, per la quale il costo di un terreno può essere ammortizzato unitamente agli impianti di carburante sopra esistenti solo se si provi che ha una vita economica limitata; in questo senso anche Cass. n. 7436 del 07/03/2022).

4.3.3. Il costo per l'acquisto del diritto di superficie sul suolo dove viene edificato un fabbricato è, invece, ammortizzabile quale costo accessorio a quello di costruzione del bene e opera, al pari della concessione a costruire, come ostacolo al verificarsi dell'accessione (Cass. n. 29344 del 07/10/2022); nel senso che, in difetto di acquisto del diritto di superficie o della concessione a

costruire, opera il principio per il quale il proprietario del terreno diventa anche il proprietario dell'edificio sullo stesso costruito.

4.3.4. Ne consegue, pertanto, che i costi di costruzione di un fabbricato realizzato su di un terreno di proprietà altrui in assenza di concessione a costruire o di acquisto del diritto di superficie non sono ammortizzabili, riguardando il bene di un terzo, ma al limite sono deducibili, al pari dei costi di manutenzione (arg. ex art. 102, comma 4, del TUIR), ricorrendone le condizioni di legge (cfr. Cass. n. 23278 del 27/09/2018; Cass. n. 1788 del 24/01/2017; Cass. n. 13327 del 17/06/2011).

4.3.5. Non sono, pertanto, condivisibili le conclusioni cui giunge Cass. n. 8389 del 05/04/2013 (richiamata dal PG), allorquando ritiene l'ammortizzabilità dei costi di un bene ceduto in affitto, non entrando tale bene nel patrimonio della società.

4.4. Va, dunque, affermato il seguente principio di diritto: **«In tema di imposte dirette, i costi relativi alle immobilizzazioni materiali o immateriali sono ammortizzabili purché riguardino beni consumabili che entrano nel patrimonio dell'imprenditore a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, non essendo, invece, ammortizzabili i costi riguardanti beni di proprietà di terzi».**

4.5. Nel caso di specie, dalla stessa ricostruzione in fatto operata dalla CTR si evince che il fabbricato adibito a sede della società contribuente è stato realizzato da ATM su di un terreno di proprietà comunale o, comunque, di terzi. Ne consegue che, in assenza di concessione a costruire o dell'acquisto del diritto di superficie, l'applicazione del principio dell'accessione implica che anche il fabbricato non sia di proprietà di ATM.

4.6. I costi di costruzione del fabbricato, riguardando un bene che non è entrato nel patrimonio della società contribuente, non sono, quindi, ammortizzabili.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5. Con il primo e il secondo motivo di ricorso incidentale ATM deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 e n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa motivazione ovvero per omessa pronuncia in ordine alla questione concernente l'assoggettabilità o meno ad IVA dei contributi erogati dal Comune di Messina in favore di ATM.

5.1. Il primo motivo è fondato, mentre il secondo resta assorbito.

5.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, «*Nella valutazione dell'imponibilità dei contributi pubblici ai fini IVA, ciò che rileva è la funzione del contributo ed in particolare la sua diretta connessione col prezzo dell'operazione; il che accade se esso sia versato all'operatore beneficiario perché questi fornisca un bene o preli un servizio determinati e ne diminuisca proporzionalmente il prezzo*» (Cass. n. 35154 del 2021, cit.).

5.3. Orbene, nel caso di specie, la CTR ha implicitamente confermato la sentenza di primo grado, la quale ha riconosciuto l'assoggettabilità ad IVA dei contributi versati dal Comune di Messina, ma non ha in alcun modo motivato sul punto controverso; in particolare, la CTR non ha chiarito se i contributi pubblici versati siano erogati in stretta connessione con il servizio fornito, sicché la sentenza va cassata *in parte qua*.

6. Con il quarto motivo di ricorso principale si deduce violazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 10, comma 3, della l. 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente confermato l'annullamento delle sanzioni.

6.1. Il motivo resta assorbito in ragione dell'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale.

7. In conclusione, va accolto il quinto motivo di ricorso principale ed il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti il

quarto motivo di ricorso principale ed il secondo motivo di ricorso incidentale, rigettati i restanti motivi di ricorso principale; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso principale, assorbito il quarto, e il primo motivo di ricorso incidentale, assorbito il secondo; rigetta, per il resto, il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 29/04/2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale