

Cassazione Civile, sez. Tributaria, 06 ottobre 2011, n. 20465

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Erg Petroli s.p.a. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento emesso nel 2000 dall'Ufficio delle imposte dirette di Siracusa, sulla base di indagini della Guardia di Finanza, concernente recupero di maggiore IRPEG per l'anno di imposta 1994. A seguito di parziale conciliazione, il contenzioso innanzi alla CTP di Siracusa proseguiva in ordine a tre punti rimasti controversi tra le parti, ovvero:

1) ammortamenti per L. 5.120.000.000, conseguenti prò quota annua all'esborso di L. 35.000.000.000, avvenuto nel 1990, relativo alla risoluzione anticipata di un contratto tra la ERG Petroli s.p.a. e la ISAB s.p.a. che l'Ufficio riteneva non deducibili, dovendo la detrazione essere effettuata per intero nell'anno di competenza; 2) deduzione nell'anno di competenza di costi di personale per L. 210.023.000, che l'Ufficio assume dovessero essere capitalizzati; 3) omessa contabilizzazione, ad avviso dell'Ufficio, di una plusvalenza costituita dall'indennizzo assicurativo, per L. 2.718.300.000, percepita dalla società nel 1994 relativa al risarcimento di un danno ad un impianto verificatosi nel 1993.

La CTP di Siracusa accoglieva parzialmente il ricorso della contribuente. A seguito di impugnazione principale della società ed incidentale dell'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 224 in data 17-11-2005, depositata il 2-12-2005, accoglieva il ricorso della contribuente ad eccezione del punto 1) confermando così la tesi dell'Ufficio sulla omessa contabilizzazione quale plusvalenza nel 1994 dell'indennizzo assicurativo.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione la società, rubricato al n. 2425/07 RG, con tre motivi, limitatamente a tale ultimo punto, nei confronti della Agenzia delle Entrate e del Ministero della Economia e della Finanze.

Propone ricorso per cassazione anche la Agenzia, rubricato al n. 3558/07 RG in ordine ai punti in cui era rimasta soccombente in appello, con due motivi.

La Agenzia resiste con controricorso al ricorso della società, e formula ricorso incidentale, rubricato al n. 6699/07 RG, con due motivi identici a quali formulati nel precedente ricorso.

La società deposita controricorso in relazione al ricorso principale della Agenzia.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente, i ricorsi, tutti avverso la stessa sentenza, devono essere riuniti ex art. 335 c.p.c..

Deve inoltre essere dichiarato inammissibile il ricorso della società avverso il Ministero che non era parte nel giudizio di merito. Nulla per le spese, in mancanza di costituzione dell'ente intimato. Con il primo motivo di ricorso principale, la società sostiene violazione e falsa applicazione dell'art. 6, art. 54, comma 1, lett. B), e comma 2, e art. 55, cit. T.U.I.R., nel testo vigente "ratione temporis" nonché dell'art. 2697 c.p.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, nonché omessa motivazione su un punto decisivo della controversia e vizio di extrapetizione. Sostiene la contribuente che la applicabilità del combinato disposto di cui agli artt. 54 e 55 T.U.I.R. , secondo cui l'indennizzo assicurativo di un danno viene contabilizzato come plusvalenza o minusvalenza dipendente da raffronto tra tale indennizzo ed il costo non ammortizzato del bene, presuppone la distruzione parziale o totale del bene stesso, si da consentire la sostituzione del relativo costo con l'indennizzo. Nella specie, il presupposto di applicabilità non si era verificato, in quanto non vi era stata alcuna distruzione totale o parziale del bene, che aveva continuato a funzionare, pur essendo stato danneggiato, si che il valore in bilancio del medesimo non era stato variato, limitandosi la società a contabilizzare , nell'anno di verifica del danno (1993) al passivo la spese di manutenzione (id est di riparazione) ed all'attivo i crediti nei confronti degli assicuratori, del medesimo importo. L'indennizzo percepito l'anno successivo, sempre di pari importo, era quindi la mera realizzazione dei crediti iscritti. Fanno precedente, non idonea a dar luogo a "sopravvenienza attiva" tassabile.

In concreto, la CTR aveva ritenuto la applicabilità del metodo contabile di cui agli artt. 54 e 55 T.U.I.R. senza indicare, nè provare, la sussistenza dei presupposti applicativi ovvero la distruzione totale o parziale del cespite, negata dalla contribuente con versione dei fatti non contestata, omettendo ogni motivazione al riguardo, concretando così violazione di legge, vizio di motivazione ed extrapetizione perchè l'Ufficio non aveva mai affermato nè provato come era suo onere, la sussistenza degli eventi distruttivi che costituiscono, ad avviso della ricorrente, i presupposti della disposizione applicata.

Con il secondo motivo deduce ulteriori ipotesi di violazione degli artt. 54 e 55 TUIR e vizio di motivazione, in quanto ad avviso della ricorrente la CTR non aveva considerato che la società aveva contabilizzato nel 1993 i crediti stimati nei confronti degli assicuratori, e che tale posta attiva aveva perfettamente controbilanciato la posta passiva costituita dalle spese di manutenzione, per cui poteva parlarsi di "sopravvenienza attiva" nel 1994, con l'incasso dell'indennizzo, solo ove questo fosse stato superiore ai crediti stimati, eventualità non verificatasi.

Con il terzo motivo deduce ulteriormente violazioni delle stesse disposizioni di legge e vizio di motivazione in quanto la CTR riconoscendo come tassabile la plusvalenza costituita nel 1994 dall'indennizzo assicurativo, non aveva ritenuto la detraibilità delle spese sostenute per la riparazione dell'impianto da intendersi quali costi incrementativi capitalizzabili nel 1993, nè aveva motivato in proposito. Con il quarto motivo, in via subordinata, deduce violazione dell'art. 112 c.p.c., vizio di motivazione, violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, sostenendo che la CTR non aveva preso in considerazione la richiesta di disapplicazione delle sanzioni amministrative richiesta sia in primo grado che in appello, da concedersi per obiettiva incertezza interpretativa della normativa di riferimento. La Agenzia

nel controricorso confuta le ragioni dell'Ufficio e propone ricorso incidentale con due motivi identici a quelli formulati con autonomo ricorso, che pertanto si esaminano congiuntamente.

Con il primo motivo la Agenzia deduce violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 66, 68, 74 e 75, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendo che la CTR aveva errato nel ritenere pluriennale il costo sopportato dalla società per la risoluzione del contratto con la 1SAB s.p.a. ritenendolo come bene immateriale ammortizzabile, in quanto si trattava in realtà di una perdita non suscettibile di avere effetti sui ricavi degli esercizi successivi.

Con il secondo motivo deduce violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 74 e 75, e vizio di motivazione, in quanto la CTR aveva ritenuto che i costi per il personale, propedeutici alla realizzazione di un impianto di gassificazione di residui di raffinazione potevano essere dedotti per intero nel solo esercizio di competenza, laddove ad avviso dell'Ufficio costituiscono oneri pluriennali, perchè il contributo alla attività della impresa si riferisce anche agli esercizi successivi.

Il primo motivo del ricorso principale della società è fondato. E infatti condivisibile l'assunto della ricorrente, che il trattamento fiscale ai fini delle imposte sul reddito in dipendenza di un danno subito da un bene relativo alla impresa per cui sia riconosciuto e liquidato un indennizzo assicurativo, dipende dalle caratteristiche del nocumento subito dal bene. Ove questo sia completamente o parzialmente distrutto a seguito dell'evento dannoso, sì che la diminuzione di funzionalità rimanga come dato permanente, con diminuzione del valore patrimoniale del bene, si applica l'art. 54 comma 1, lett. b) (secondo cui sono considerate plusvalenze i risarcimenti "anche in forma assicurativa, per la perdita od il danneggiamento dei beni" relativi alla impresa) cui è correlato il comma 2 dello stesso articolo di legge, il quale specifica che "l'ammontare della plusvalenza è costituito dalla differenza tra il corrispettivo e l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato". Il costo non ammortizzato viene determinato con particolari formule matematiche, correttamente esposte dalla CTR, tra le cui componenti entrano anche le spese di riparazione, ritenute "incrementative". Va da sé che tale plusvalenza, con i calcoli connessi, si realizza quando danno e risarcimento si collocano nello stesso esercizio; ove ciò non si verifichi (come nella fattispecie, in cui il danno si verificò nel 1993 ed il risarcimento fu erogato nel 1994) trova applicazione l'art. 55, comma 1, T.U.I.R., secondo cui, salva l'ipotesi che il credito relativo al risarcimento sia stato iscritto a bilancio nel medesimo periodo di imposta dell'evento dannoso, il risarcimento stesso costituisce sopravvenienza attiva completamente tassabile sul presupposto che il danno abbia generato una posta negativa già considerata nell'esercizio di competenza. Qualora invece il danno sia tale da potere essere riparato, bene mantiene il valore espresso in bilancio prima della insorgenza di questo e le spese di riparazione concorrono alla formazione della base imponibile come componenti negativi secondo i criteri previsti dall'art. 67, comma 7, T.U.I.R., ed il risarcimento costituisce componente positivo di reddito da contrapporre alle spese di riparazione. Qualora danno e risarcimento si collocano in esercizi diversi, ciascuna delle due voci si valuta, in negativo ed in positivo, nei rispettivi periodi di competenza. Sul punto la versione di fatto sostenuta dalla ricorrente è pacifica e non contestata, avendo

la CTR stabilito, erroneamente, che anche in tale caso si applicano i metodi di computo fiscale di cui agli artt. 54 e 55 cit..

Per quanto sopra detto si applica alla fattispecie il diverso principio di cui all'art. 67, comma 7, T.U.I.R., con il che, avendo la contribuente posto in compensazione la posta negativa costituita dalla spese di riparazione, nel 1993, con la corrispondente posta attiva costituita dal corrispondente credito nei confronti della Assicurazione, il pagamento di detto credito, avvenuto nel 1994, non costituisce plusvalenza tassabile, essendo di importo corrispondente al credito posto in bilancio l'anno precedente. Le ulteriori doglianze espresse nei restanti motivi rimangono assorbite. Il primo motivo di ricorso della Agenzia (principale ed incidentale) è fondato, sulla base di plurimi giudicati esterni, tratti da sentenza di questa Corte (Cass. n. 12880/08: 6854/09: 13688/09) che hanno considerato diverse annualità di imposta, tutte traenti origine dallo stesso rapporto giuridico (risoluzione del contratto tra ERG Petroli ed ISAB s.p.a. avvenuto nel 1990) pertanto applicabili alla fattispecie (v. Cass. n. 9512/09).

In sostanza, le sentenze citate hanno uniformemente ritenuto che il pagamento della somma di L. 35.000.000.000 quale importo risarcitorio erogato in unica soluzione del 1990 costituisce sopravvenienza passiva propria dell'esercizio cui si riferisce, e quindi ivi interamente deducibile, a prescindere da considerazioni di strategia imprenditoriale. Il secondo motivo è infondato sulla base del giudicato esterno costituito, per diversi periodi di imposta, dalle stesse sentenze della Corte, per la cui applicabilità al caso concreto valgono le stesse considerazioni. È stato infatti stabilito che le spese propedeutiche alla realizzazione dell'impianto di gassificazione, ivi comprese quelle per il personale, possono essere dedotte nello stesso esercizio di competenza, non essendo provata la natura atipica della spesa di cui all'art. 74, comma 3, T.U.I.R. legittimante la ammortizzazione in più esercizi, essendo la ipotesi concreta assimilabile alle spese per studi e ricerche, in relazione alla incertezza legata alla fattibilità del progetto in questione. Peraltro, la motivazione addotta dalla CTR, secondo cui le spese per il personale costituiscono una perdita che non influisce sugli esercizi successivi, è logica e congrua, laddove gli argomenti in contrario dell'ufficio in parte mancano di autosufficienza in quanto non documentati in modo idoneo ed inoltre sono tesi ad una rivalutazione della risultanze probatorie non esperibile in questa sede.

In conclusione, la sentenza deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e, in mancanza di ulteriori questioni di fatto, deve essere decisa nel merito in modo conforme a quanto sopra.

La reciproca soccombenza, e la applicazione di giudicati esterni, giustifica la compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi rubricati ai nn. 2425/07, 6699/07, 3558/07 RG; dichiara inammissibile il ricorso della contribuente nei confronti del Ministero; accoglie il primo motivo di ricorso principale della contribuente nei confronti della Agenzia, assorbiti gli altri; accoglie il primo motivo di ricorso principale ed incidentale della Agenzia, rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, dichiara la legittimità dell'assunto della contribuente in ordine alla non tassabilità

dell'indennizzo assicurativo percepito nel 1994; la legittimità dell'operato dell'Ufficio in ordine alla non deducibilità della somma di L. 5.120.000.000; la legittimità dell'assunto della contribuente sulla non ammortizzabilità nell'anno in contestazione delle pregresse spese per il personale.

Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.