

Civile Sent. Sez. 5 Num. 6492 Anno 2023

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: ANGARANO ROSANNA

Data pubblicazione: 03/03/2023

IRAP
ACCERTAMENTO

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n.23034/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende,

– ricorrente-controricorrente incidentale –
contro

BRT S.P.A. (in qualità di incorporante SOCIETA' CAMPANA TRASPORTI S.R.L.) elettivamente domiciliate in Roma, Via Antonio Bertoloni, 44, presso l'Avv. Cesare Caturani (studio legale associato De Vergottini) e rappresentata e difesa dall'Avv. Francesco Montanari,

– controricorrente, ricorrente incidentale –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della CAMPANIA n. 819/2020, depositata il 27 gennaio 2020;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 23 febbraio 2023 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Rosanna Angarano; dato atto che il Sostituto Procuratore generale, Paola Filippi, ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. TEB03T200030 l'Ufficio contestava alla BRT s.p.a., in riferimento all'anno di imposta 2012, l'indebita deduzione ai fini Ires ed Irap di costi non di competenza per euro 70.949,10 e la conseguente indebita variazione in diminuzione al rigo RF54 del modello Unico 2013 e al rigo IC51 del modello Irap 2013 della base imponibile. Contestava, altresì, ai soli fini Irap, l'indebita deduzione dell'intero canone corrisposto per una locazione finanziaria di fabbricati, mentre doveva escludersi, come per l'Ires, la quota imputabile ai terreni sottostanti per un importo di 149.992,60.

2. La C.t.p. riteneva legittimo l'avviso di accertamento quanto alla indeducibilità dei costi ritenuti dall'Ufficio non di competenza, ma non quanto al canone di leasing che assumeva legittimamente dedotto per l'intero ammontare, anche ai fini Irap. Per l'effetto accoglieva parzialmente il ricorso.

3. La C.t.r. rigettava l'appello principale proposto dall'Ufficio, confermando la legittima deduzione dell'intero importo del canone. Quanto all'appello incidentale, proposto dalla contribuente, preso atto della definizione agevolata cui quest'ultima aveva avuto accesso ai sensi dell'art. 9 d.l. n. 119 del 2018, dichiarava cessata la materia del contendere *in parte qua* e, pronunciandosi su quanto ancora oggetto di contesa, accoglieva solo parzialmente il gravame ritenendo che alcuni dei costi che l'Ufficio aveva ritenuto non di competenza dell'anno

2012 fossero stati correttamente imputati a detto ultimo; per l'effetto riduceva l'importo del reddito recuperato a tassazione.

4. Avverso detta sentenza l'Ufficio e la BRT s.p.a. propongono, rispettivamente, appello principale, affidato ad un motivo, ed appello incidentale, affidato a due motivi, e resistono, a propria volta, con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 36, commi 7, 7-bis, 8 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248; dell'art. 1, comma 5, legge 24 dicembre 2007, n. 244, dell'art. 5 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, degli artt. 43 e 96 t.u.i.r.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento nella parte in cui aveva disconosciuto la deduzione ai fini Irap dei canoni di locazione finanziaria nella quota riferibile ai terreni sottostanti ai fabbricati. Espone che la società contribuente, ai fini della determinazione della base imponibile Ires, aveva correttamente provveduto a dedurre solo parzialmente detti costi, riducendoli, ai sensi dell'art. 36, commi 7, 7-bis, 8 d.l. n. 223 del 2006, della quota parte del canone imputabile alla locazione dei terreni sottostanti agli immobili; che, invece, nella determinazione del valore della produzione ai fini Irap, aveva illegittimamente dedotto integralmente l'importo del canone. Deduce che la C.t.r. ha errato nel ritenere che l'art. 36 cit. non potesse più ritenersi applicabile ai fini Irap per intervenuta abrogazione implicita in virtù dell'art. 1, comma 50 legge n. 244 del 2007 che aveva modificato l'art. 5 d.lgs. n. 446 del 1997 ed abrogato il successivo art. 11-bis.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale la BRT s.p.a. denuncia, in relazione, all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità

della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

Censura la sentenza impugnata per aver rideterminato la pretesa fiscale in assenza di domanda e sebbene l'Ufficio avesse chiesto l'estinzione del giudizio.

3. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la BRT s.p.a. denuncia, in relazione, all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9 d.l. n. 119 del 2018.

Assume che, in ogni caso, la C.t.r. ha violato il disposto dell'art. 9 cit. in quanto, essendo state sanate le irregolarità, sulla questione era cessata la materia del contendere.

4. Il ricorso principale è infondato.

4.1. In via preliminare, va disatteso l'assunto di cui al controricorso secondo cui la questione sarebbe coperta dal giudicato esterno formatosi in ragione di altra sentenza – n. 2705 del 2018 depositata il 2 marzo 2018 dalla C.t.r. della Campania – resa in argomento tra le stesse parti.

La contribuente ha versato in atti copia della detta sentenza senza attestazione di cancelleria in ordine al passaggio in giudicato, non apparendo sufficiente la sola, anonima, annotazione «PASSATA IN GIUDICATO» riportata sul frontespizio, senza alcuna attestazione del Cancelliere.

La parte che eccepisce il giudicato esterno ha l'onere di provare il passaggio in giudicato della sentenza resa in altro giudizio, non soltanto producendola, ma anche corredandola della idonea certificazione ex art. 124 disp. att. cod. proc. civ., dalla quale risulti che la pronuncia non è soggetta ad impugnazione, non potendosi ritenere che spetti alla controparte dimostrare l'impugnabilità della sentenza (Cass. 18/04/2017, n. 9746). Tale onere viene meno solo nel caso, non ricorrente nella fattispecie, in cui la controparte ammetta

esplicitamente l'intervenuta formazione del giudicato esterno e non nell'ipotesi di mera non contestazione del giudicato, cui non può attribuirsi il significato di ammissione della definitività della decisione (Cass. 01/03/2018, n. 4803).

4.2. Quanto al merito, l'art. 36, commi 7 e 7-*bis*, d.l. n. 223 del 2006 ha introdotto una limitazione alla deducibilità della quota di ammortamento e del canone del leasing finanziario dei fabbricati strumentali. In particolare, il comma 7 prevede che 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 comma 7-*bis* prevede che le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria.

4.3. L'Agenzia delle entrate (come affermato anche nella circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, al paragrafo 1.3), partendo dal tenore letterale dell'art. 36, commi 7 e 7-*bis*, cit., interpreta la norma nel senso che l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali debba operare anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap. In considerazione della previsione contenuta nel comma 7-*bis* dell'art. 36 del d.l. n. 223 del 2006, che estende l'irrilevanza fiscale delle quote di ammortamento dei terreni anche a quella parte della quota capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi, il documento di prassi n. 38/E del 23 giugno 2010 indica come la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale debba essere considerata indeducibile anche nella determinazione della base imponibile Irap.

4.4. Va rilevato, tuttavia, che per l'applicazione dell'Irap, in virtù del disposto di cui all'art. 5 d.lgs. n. 446 del 1997, come modificato

dalla legge n. 244 del 2007 (cd. legge finanziaria 2008), vale la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico – c.d. derivazione di bilancio – che comporta il controllo della correttezza delle appostazioni nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali (Cass. 20/12/2019, n. 34176, Cass. 11/06/2018, n. 15115).

4.5. L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate – disattesa dalla C.t.r. nella decisione impugnata – non risulta in linea con detto principio. L'art. 5, comma 5, d.lgs. cit. prevede che per i c.d. «soggetti Ires», diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la base imponibile Irap risulta 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, primo comma, lett. a) e b) cod. civ. In particolare, l'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 cod. civ. (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 c.d. compensi occasionali, i compensi agli amministratori o ai collaboratori a progetto, i compensi per prestazioni assimilati 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.

4.6. La legge n. 244 del 2007 ha, in tal modo, introdotto una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap; 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 del *leasing* sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, 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 (Cass 15/03/2021, n. 7183).

4.7. Va pertanto, affermato che, nella determinazione della base imponibile Irap, opera il principio di diretta derivazione dal bilancio di esercizio, redatto applicando correttamente i principi contabili, e, pertanto, il canone di un *leasing* immobiliare, fatta eccezione per la quota relativa agli interessi passivi, è integralmente deducibile, anche se in parte riferibile al terreno sottostante il fabbricato.

5. Il ricorso incidentale, fondato su due motivi da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, è infondato.

5.1. Come rilevato dalla stessa contribuente, l'Agenzia delle Entrate aveva espressamente dato atto dell'estinzione parziale del giudizio con riferimento alla definizione agevolata di cui all'art. 9 d.l. n. 119 del 2018.

Correttamente, pertanto, la C.t.r. ha provveduto ad individuare le questioni per le quali il giudizio doveva ritenersi estinto da quelle ancora oggetto del contendere.

Va escluso, di conseguenza, l'*error in procedendo* contestato dalla contribuente sotto il profilo della corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

5.2. Va, altresì, rilevato, che la definizione agevolata cui la BRT s.p.a. ha avuto accesso è riconducibile, per allegazione concorde delle parti, all'art. 9 d.l. n. 119 del 2018 relativo esclusivamente alle irregolarità formali che non rilevano sulla determinazione della base imponibile.

Tuttavia, dalla ricostruzione dell'avviso di accertamento contenuta nella sentenza della C.t.r., non contestata sul punto, risulta chiaramente che quest'ultimo, con riferimento, ai costi ritenuti non deducibili in quanto non di competenza dell'esercizio 2012, non aveva avuto ad oggetto le sole irregolarità formali conseguenti all'indebita deduzione; al contrario, con l'atto impositivo l'Ufficio aveva recuperato a tassazione un maggior reddito, così elevando la base imponibile. Tale contestazione non rientrava, pertanto, tra quelle oggetto della definizione ex art. 9 cit.

Tanto è affermato dalla stessa BRT nel controricorso dove, infatti, nella descrizione della fase amministrativa, si precisa che l'atto impositivo aveva ad oggetto la deduzione di costi non di competenza ai fini Ires ed Irap (e, dunque, non soltanto irregolarità formali).

Del tutto legittimamente, pertanto, la C.t.r., investita dell'appello incidentale sulla detta contestazione, ha esaminato nel merito la medesima, individuando la parte dei costi ritenuta di competenza dell'esercizio 2012.

6. Concludendo, vanno rigettati sia il ricorso principale che quello incidentale.

7. Le spese del giudizio di legittimità, stante la reciproca soccombenza, restano compensate.

8. Quanto al c.d. raddoppio del contributo unificato previsto dall'art. 13 comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, va rilevato che il medesimo non si applica alla parte ammessa alla prenotazione a debito

per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale. Dichiara interamente compensate tra le parti le spese di lite.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della sola BRT s.p.a., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 23 febbraio 2023.