

Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile  
Sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1389

Integrale

Data Udienda: 01/12/2010  
Presidente Sezione: PIVETTI Marco  
Relatore: PARMEGGIANI Carlo  
Attore: UNITESSILE SPA  
Convenuto: MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE  
Pubbl. Ministero: SEPE Ennio Attilio

---

IMPOSTE SUI REDDITI - IRPEF (REDDITI D'IMPRESA)

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. PERSICO Mariaida - Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - rel. Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 30323/2006 proposto da:

UN. SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI MONTI PARIOLI 48, presso lo studio dell'avvocato MARINI GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato TOSI LORIS, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 3/2006 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 10/02/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 01/12/2010 dal Consigliere Dott. CARLO PARMEGGIANI;

udito per il ricorrente l'Avvocato CORCA, per delega dell'Avvocato MARINI, che ha chiesto l'accoglimento; udito per il resistente l'Avvocato SANTORO, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate di Treviso notificava ad Un. s.p.a. avviso di accertamento con il quale disconosceva in relazione all'anno 1995 la deducibilita' di costi riferiti a quote di ammortamento e canoni di locazione finanziaria relativi ad acquisti di macchinari tessili non direttamente utilizzati dalla societa' ma da questa concessi in comodato ad imprese terze, con sede all'estero, ritenendo la mancanza del requisito della inerenza, e la detassazione del reddito di impresa operato ai sensi del Decreto Legge n. 357 del 1994 (c.d. "legge Tremonti") in relazione all'acquisto degli stessi macchinari, per mancanza dei presupposti di legge, e riprendeva a tassazione tali importi a fini IRPEG ed ILOR.

La societa' impugnava l'avviso innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Treviso, sostenendo che i costi erano inerenti in quanto relativi ad attivita' di impresa e che sussistevano i requisiti per la detassazione del reddito.

La Commissione accoglieva il ricorso.

Proponeva appello la Agenzia e la Commissione Tributaria Regionale del Venero, con sentenza n. 3/2006, in data 26-1-2006, depositata in data 10-2-2006, lo accoglieva, dichiarando legittimo l'operato dell'Ufficio.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione la societa', con tre motivi, nei confronti del Ministero della Economia e delle Finanze e della Agenzia delle Entrate.

Resistono il Ministero e la Agenzia, con controricorso. La societa' deposita memoria.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente, va rilevata la inammissibilita' del ricorso proposto nei confronti del Ministero della Economia e delle Finanze; nel caso di specie al giudizio innanzi la Commissione Regionale ha partecipato l'ufficio periferico di Treviso della Agenzia delle Entrate, successore a titolo particolare del Ministero, ed il contraddittorio e' stato accettato dal contribuente senza sollevare alcuna eccezione sulla mancata partecipazione del Ministero, che cosi' risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte, (ex plurimis v. Cass. n. 3557/2005) estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza che la legittimazione a proporre ricorso per cassazione sussisteva unicamente in capo alla Agenzia.

Le spese relative a detto ricorso devono essere compensate tra le parti, per la obbiettiva incertezza esistente all'epoca della successione tra i citati enti.

Con il primo motivo, la Un. spa deduce violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, comma 5, (ora articolo 109 comma 5), ex articolo 360 c.p.c., n. 3.

Sostiene che la tesi della CTR, secondo cui i macchinari dati in comodato non sono mai entrati nel ciclo produttivo della azienda, e non hanno generato ricavi, con cio' venendo meno il requisito della inerenza dei costi, o errata, in quanto la norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75 (T.U.I.R.) deve essere interpretata nel senso che la inerenza dipende dall'esercizio della attivita' imprenditoriale tesa a formare il reddito di impresa. In ogni caso, poiche' e' incontestato che il comodato dei macchinari ad imprese ubicate nell'Europa dell'est (Ungheria, Romania) era finalizzato alla "esternalizzazione" della produzione della Un. s.p.a. nel senso che le macchine erano utilizzate da dette imprese per produrre lavorazioni tessili che erano vendute alla comodante, la quale conseguiva un risparmio derivante dal minor costo della manodopera in quei paesi, sussisteva anche il requisito del conseguimento di un ricavo, inteso come minore spesa e quindi aumento della competitivita' della comodante sul mercato. Con il secondo motivo, deduce insufficiente motivazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, in quanto la CTR, asserendo che dal comodato a societa' terze non derivavano ricavi alla comodante, non aveva spiegato perche' il comodato, effettuato con le modalita' e le finalita' di cui sopra, non fosse idoneo a generare ricavi, dato che la merce prodotta all'estero con i macchinari in questione era commercializzata in Italia dalla Un. s.p.a., con conseguimento di ricavi.

Con il terzo motivo, deduce omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, ex articolo 360 c.p.c., n.

5, in quanto la sentenza impugnata si era limitata ad accogliere l'appello dell'Ufficio in ordine alla inesistenza dei requisiti per la detassazione del reddito di impresa in dipendenza dell'acquisto dei macchinari poi dati in comodato, con motivazione esclusivamente "per relationem" all'assunto dell'appellante, senza spiegare perché non potesse trovare accoglimento la tesi della appellata, secondo cui gli investimenti per l'acquisto dei macchinari erano agevolati in quanto gli acquisti erano fatti in Italia ed i beni rimanevano di pertinenza economica e contabile della acquirente, essendo irrilevante che i beni fossero dati a terzi in comodato d'uso ed ulteriormente irrilevante che costoro avessero sede all'estero.

I primi due motivi, strettamente connessi, devono essere esaminati congiuntamente.

E' stato infatti affermato da questa corte (Cass. 30-7-2007, n. 16826) che affinché un costo sostenuto da un imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito di impresa non è necessario che questo sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato alla impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività idonea a produrre utili. E' stato anche ammessa l'inerenza di costi per acquisto di beni anche se prodromiche all'espletamento di nuove attività consentite dall'oggetto sociale, e quindi non immediatamente produttive di ricavi (Cass. n. 7808 del 2008) e, più in generale, nell'ambito delle strategie di gruppo, in cui il fine di profitto deve essere visto in un contesto più ampio rispetto all'imprenditore singolo.

Nella fattispecie, è stato infine ritenuto (Cass. n. 465 del 2009) che una attività di impresa può essere svolta anche attraverso un procedimento complesso caratterizzato dalla esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà ed il controllo dei beni di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti, che cedono così la propria utilità alla impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice. Con la conseguenza che i relativi costi possono essere ammessi al processo di ammortamento in capo al soggetto proprietario concorrendo alla realizzazione del suo programma economico nella misura in cui consentono alla comodante di ottenere i beni prodotti con le macchine date in comodato ad un prezzo inferiore a quello praticabile ove la comodataria avesse dovuto accollarsi l'inerenza dell'acquisto in proprio dei beni strumentali necessari alla produzione.

Tale principio tuttavia presuppone, come dato di fatto, che tutto il rapporto di "esternalizzazione" sia documentato in modo idoneo nel senso che il vantaggio derivante dalla delocalizzazione della produzione sia specifico e predeterminato, sicché sia percepibile la integrazione tra il ciclo produttivo interno alla impresa e quello affidato a terzi, e la natura e l'entità dell'apporto reso dalla attività del terzo al miglioramento dei conti economici della impresa, anche nella forma del risparmio di spesa.

Nella specie, manca ogni collegamento tra il comodato dei macchinari alle imprese estere ed il vantaggio conseguito, non essendo specificate le modalità ed i termini con cui il prodotto delle società estere rientrava nel ciclo produttivo della comodante. In particolare, nel caso in cui la comodataria, come pare di intendere dal ricorso, realizzasse capi finiti e pronti per la vendita, manca la prova di una obbligazione della comodataria a rivendere le merci prodotte alla comodante ad un prezzo predeterminato tale da giustificare la operazione complessiva di delocalizzazione della produzione.

Ne può intendersi che il vantaggio economico sia intrinseco alla dazione in comodato delle macchine ai terzi, in quanto è ben possibile che la operazione fosse diretta ad ottenere utilità di tipo diverso, favorendo l'aumento di profitti non già della società comodante, ma delle controllate estere.

Ne consegue che la motivazione della sentenza impugnata, secondo cui l'unica prova in atti è riferibile al vantaggio del terzo, e non della comodante, è corretta e deve essere confermata, con reiezione di entrambi i motivi.

Anche il terzo motivo è infondato.

La CTR nega la sussistenza del diritto alla detassazione del reddito investito con l'acquisto dei beni strumentali di cui si tratta riprendendo l'assunto dell'Ufficio secondo cui ai sensi del Decreto Legge n. 357 del 1994, articolo 3, convertito dalla Legge n. 498 del 1994, la detassazione è ammessa per "la realizzazione, nel territorio dello stato di nuovi impianti".

La motivazione è senza dubbio sintetica, ma condivisibile, nel senso che, ai sensi dell'articolo 3 citato, i beni strumentali nuovi acquistati devono appartenere in senso sia contabile che economico a strutture produttive

situate nel territorio dello Stato.

E' certamente vero che e' indifferente che tali beni dopo l'acquisto siano impiegati nello stato od all'estero, purché però rimangano nella disponibilità e nell'uso dell'acquirente dei beni.

Nella specie, con il comodato ad una società estera l'acquirente si priva della disponibilità e dell'uso dei beni, sui quali, in pendenza di contratto, non esercita alcun potere di controllo, demandato invece a soggetto economico non ubicato nel territorio della Stato.

Non si verifica pertanto il presupposto della agevolazione fiscale.

Il ricorso deve essere quindi rigettato.

In relazione alla particolare natura della controversia, che ha dato luogo a precedenti giurisprudenziali difformi, si compensano le spese di questa fase di legittimità'.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero, e compensa le relative spese; rigetta il ricorso nei confronti della Agenzia. Spese compensate.