

Svolgimento del processo

Sulla base di verbale di constatazione del 20/12/1993 l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma accertava, in rettifica della dichiarazione dei redditi presentata per l'esercizio 1987 dalla s.p.a. ICEL, una perdita di lire 2.266.511.000, a fronte di quella dichiarata di lire 37.068.405.000, per la mancata contabilizzazione di proventi su lavori in appalto per lire 32.727.000.000; nonché maggiori ricavi per lire 2.014.222.000 e interessi attivi su crediti d'imposta per lire 60.672.000.

Il ricorso della ICEL veniva accolto dalla Commissione tributaria di 1° grado di Roma con decisione 243/33/95.

Su appello dell'ufficio, la Commissione regionale del Lazio confermava, con la sentenza indicata in epigrafe, la pronuncia di 1° grado.

Il giudice di appello rilevava che la società aveva rivalutato le rimanenze finali esistenti al termine degli esercizi dal 1983 al 1986 in modo diverso da quello prescritto dall'art. 63 del d.p.r. 597/73. Precisamente, era stata operata la valutazione delle rimanenze sulla base di corrispettivi superiori a quelli effettivi, non essendo stata ottenuta la revisione dei prezzi richiesta dall'impresa a seguito di un aumento dei costi; tuttavia, tale maggiore valutazione delle rimanenze finali, che aveva comportato per i

periodi d'imposta antecedenti al 1987 un risultato economico positivo e non negativo, era irrilevante ai fini fiscali, e quindi non giustificava la ripresa a tassazione eseguita dall'Ufficio, in quanto la società, dopo avere tassato in via anticipata (dal 1983 al 1986) utili solo sperati, aveva poi utilizzato la perdita realmente sostenuta nell'esercizio in cui era avvenuta la consegna delle opere (anno 1987).

Infondate erano pure le riprese a tassazione per maggiori ricavi e per interessi attivi su crediti d'imposta.

Propone ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria con due motivi.

Con il primo la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 63 del d.p.r. 29/9/1973 n. 597 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Deduce al riguardo che l'impresa aveva contabilizzato utili (come maggiori rimanenze finali) negli anni precedenti al 1987, a fronte di un lavoro ultrannuale avvenuto in perdita, salvo poi determinare e dedurre l'intera perdita nell'esercizio di consegna delle opere.

L'art. 63 del d.p.r. 597/1973 (ora art. 60 del t.u.i.r.) sancisce invece l'obbligo, per i lavori in appalto di durata ultrannuale di svolgere la valutazione delle rimanenze finali al 31 dicembre in proporzione al corrispettivo pattuito.

Nella specie, osserva la Amministrazione, se è

vero che le opere avevano originato perdite, queste ultime erano deducibili durante l'arco del periodo di lavorazione (83-87) e non invece interamente nel 1987. La valutazione delle opere sulla base dei corrispettivi pattuiti, come richiesto dal citato art. 63 (norma inderogabile), comporta che se il lavoro procede in perdita, questa va rilevata come minore rimanenza finale nel corso della durata delle opere.

In particolare, precisa l'Amministrazione, non è consentita al contribuente scegliere in quale esercizio dichiarare le perdite, non essendo influente ai fini fiscali, se non altro per la progressività delle imposte, alzare o abbassare a piacere il reddito dei vari esercizi.

Con il secondo motivo del ricorso l'Amministrazione finanziaria deduce la violazione degli artt. 41, 44, 52, 74 e 80 del d.p.r. 597/1973, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.

In merito la ricorrente contesta che gli interessi su crediti di imposta abbiano natura compensativa non rientrando nell'ipotesi di cui all'art. 1499 c.c.; e sostiene che, anche se avessero detta natura, nondimeno costituirebbero elementi positivi del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 52, 1° comma, d.p.r. 597/1973.

Resiste con controricorso la soc. ICEL.

La contribuente afferma che per profili fiscali la soc. ICEL aveva interpretato la disposizione di cui all'art. 63 DPR 597/73 come regolante la valutazione minima imprescindibile per i lavori di durata pluriennale; sicché l'aveva applicata indicando come valutazione delle rimanenze i corrispettivi ragionevolmente acquisibili piuttosto che quelli pattuiti originariamente.

Da tale condotta della contribuente non solo il fisco non aveva ricevuto alcun danno, ma ne aveva tratto un sostanziale ed evidente beneficio.

Invero, vi era stata un'anticipazione degli utili rispetto alla loro potenziale realizzazione, il che aveva creato nei periodi d'imposta precedenti il 1987 un utile di esercizio che aveva comportato il pagamento delle imposte emergenti. Se invece si fosse applicata in modo letterale la norma, tutti i periodi d'imposta sarebbero stati in perdita ed il fisco non avrebbe conseguito alcun introito d'imposta.

Aggiunge la resistente che, a norma dell'art. 17 d.p.r. 598/1973, le perdite conseguite nei periodi d'imposta 1983-1986 erano riportabili oltre il periodo d'imposta del 1987; e che l'imposta sulle società non era progressiva, come affermato dalla ricorrente per evidenziare un inesistente danno per l'erario dallo spostamento delle intere perdite dell'esercizio 1987, ma fissa (all'epoca il 36%).

La contribuente deduce poi, con riferimento al

2° motivo del ricorso, la natura compensativa degli interessi sui crediti d'imposta e la loro conseguente non imponibilità.

Con ricorso incidentale la soc. Icel, addotta la violazione da parte dell'Amministrazione dell'art. 53 d.lgs. 546/1992 per l'erronea indicazione nell'atto di appello degli estremi della decisione della Commissione tributaria di 1° grado, chiede di annullare la sentenza impugnata e di dichiarare inammissibile l'atto di appello dell'ufficio.

L'Amministrazione finanziaria resiste con controricorso al ricorso incidentale deducendo che l'errore in questione non aveva comportato alcuna incertezza nell'appellata, che si era infatti difesa nel merito, sull'identificazione dell'atto cui si riferiva l'impugnazione.

La contribuente ha presentato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

Preliminarmente vanno riuniti i due ricorsi.

Precede quindi in ordine logico-giuridico l'esame del ricorso incidentale con cui si deduce la violazione da parte dell'Amministrazione dell'art. 53 d.lgs. 546/1992 per l'erronea indicazione nell'atto di appello degli estremi della decisione della Commissione tributaria di 1° grado.

Tale ricorso è infondato. L'erronea indicazione nel ricorso in appello degli estremi della sentenza impugnata, che deve essere indicata a termini dell'art. 53 d.lgs. 31/12/1992 n. 546, non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione allorché sia possibile, attraverso l'esame del contenuto del ricorso, individuare con certezza il provvedimento oggetto dell'impugnazione.

Nel caso di specie la Commissione regionale, con apprezzamento di fatto privo di errori logico-giuridici e quindi incensurabile in sede di legittimità, ha ritenuto che l'errore in questione non ha comportato per la contribuente, costituitasi regolarmente nel giudizio di appello, alcuna incertezza sull'identità della decisione di 1° grado.

È invece fondato il 1° motivo del ricorso principale.

In tema di imposte sui redditi l'art. 63 del d.p.r. 597/1973 prevede che le opere pattuite come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale in contratti di appalto devono essere comprese tra le rimanenze di ciascun periodo d'imposta al termine del quale sono in corso di esecuzione e tra le giacenze iniziali del periodo successivo per il valore complessivo della parte eseguita, da determinarsi sulla base dei corrispettivi eseguiti. Si precisa poi nella norma citata che delle maggiorazioni di

prezzo richieste in applicazioni di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento.

Risulta quindi evidente che le maggiorazioni di prezzo che si devono considerare ai fini della valutazione delle rimanenze finali sono solo quelle previste dalla legge o da clausole contrattuali, con esclusione delle pretese dell'appaltatore di maggiorazioni non previste normativamente o contrattualmente.

Le "riserve" di revisione prezzi formulate dall'appaltatore nel corso dei lavori non comportano quindi alcuna maggiorazione del valore delle rimanenze se risultano prive, come è pacifico nel caso di specie, di fondamento giuridico. Le perdite che si verificano nel corso dell'esecuzione delle opere devono gravare nei periodi di imposta in cui si sono verificate, e non è consentito, sopravvalutando le rimanenze, trasferire le perdite negli esercizi successivi, con conseguente alterazione del reddito conseguito nei vari periodi di imposta.

Non è poi esatto, perché in contrasto con il tenore letterale della norma, che il citato art. 63 disciplina, per i lavori di durata pluriennale, la valutazione minima delle rimanenze, senza vietare la loro sopravvalutazione; al contrario detta norma stabilisce, come si è visto, che ai fini della valutazione delle rimanenze finali di ciascun periodo d'imposta e delle corrispondenti giacenze iniziali di quello successivo si può tenere conto delle pretese di maggiorazione di prezzi solo se giuridicamente fondate.

Né vale rilevare, come fa la contribuente, che l'Ufficio non aveva proceduto ad alcuna contestazione del valore delle rimanenze finali dell'esercizio 1986 (stimate in lire 32.727.000.000), sicché gli era preclusa la possibilità di contestare le giacenze iniziali dell'esercizio successivo. Invero, ogni periodo d'imposta ha una propria autonomia, sicché le determinazioni dell'amministrazione tributaria con riferimento ad uno specifico periodo d'imposta non possono avere alcun riflesso sulle sue determinazioni rispetto ad altri periodi. La circostanza che l'Ufficio non abbia rettificato la dichiarazione relativa ad un determinato esercizio non preclude, cioè, l'autonoma valutazione della denuncia relativa all'esercizio successivo (Cass. 1347/1995; Cass. 1583/1989).

Neppure giova osservare che «il fisco non ha ricevuto danni ma tratto beneficio dal comportamento del contribuente, essendosi prodotta un'anticipazione degli utili rispetto alla loro potenziale realizzazione» (cfr. punto 1 della memoria).

Al riguardo si osserva che accanto alle norme impositrici esistono una serie di norme formali o procedurali, dirette a disciplinare obblighi strumentali, che, al pari delle prime, devono essere osservate.

D'altra parte, non è affatto irrilevante ai fini impositivi trasferire arbitrariamente le perdite dagli esercizi in cui si sono verificate ad un altro (nel caso di specie dagli anni 1983-1986 al 1987). L'affermazione della contribuente secondo cui, ai sensi dell'art. 17 del d.p.r. 598/1973, le perdite avvenute nei periodi d'imposta 1983-1986 «erano certamente riportabili oltre il periodo 1987 e quindi certamente fino al 1987» (cfr. pg. 15 del controricorso della ICEL), trascura di considerare che con l'espedito del trasferimento delle perdite all'esercizio 1987, realizzato con la sopravvalutazione delle rimanenze finali, essa aveva la possibilità, a norma dell'invocato art. 17 e dell'art. 102 del d.p.r. 917/1986, di riportare le perdite fino al 1992, con evidente alterazione delle imposte dovute per i singoli esercizi.

Non può, al contrario, essere accolto il 2° motivo del ricorso principale.

È orientamento giurisprudenziale consolidato che gli interessi maturati sui crediti di imposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria da una società di capitali nel vigore del d.p.r. 597/1973 non vanno inclusi nell'imponibile perché hanno natura compensativa e, quindi, non sono classificabili né come reddito di capitale né come reddito d'impresa. Né è applicabile lo *ius superveniens* di cui all'art. 56 del d.p.r. 917/1986, che sottopone a tassazione tutti gli interessi comunque conseguiti da soggetto che produce reddito d'impresa, in quanto la retroattività di tale norma opera a norma dell'art. 36 del d.p.r. 42/1988, solo in caso di presentazione da parte del contribuente di dichiarazione conforme alla disciplina di cui al citato art. 56.

In conclusione, riuniti i due ricorsi, va rigettato il ricorso incidentale, accolto il 1° motivo del ricorso principale e rigettato il 2° motivo. Conseguono la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso incidentale, accoglie il 1° motivo del ricorso principale e rigetta il 2°. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.