



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LAZIO

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	TERRINONI	PAOLA	Presidente
<input type="checkbox"/>	CAPUTI	GAETANO	Relatore
<input type="checkbox"/>	BRUNETTI	ROMEO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2780/2020  
depositato il 01/06/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 704/2019 Sez:3 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di VITERBO

contro:  
CECCARELLI SERGIO  
VIA PERACCIO 14 01034 FABRICA DI ROMA

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI VITERBO  
VIA FERRONI 5 (LOC.PIETRARE) 01100 VITERBO VT

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TKL01I400129-2019 IRPEF-ALTRO 2014  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TKL01I400129-2019 IRAP 2014

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 2780/2020

UDIENZA DEL

08/11/2021 ore 11:30

N° 5771/16/21

PRONUNCIATA IL:

08/11/2021

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

14/12/21

Il Segretario

*Carlo Pini*

## Svolgimento del processo

Con ricorso depositato alla Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo Ceccarelli Sergio impugnava un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA riferito a omesso versamento IVA per liquidazioni periodiche, l'ammortamento di un autobus acquistato e del quale l'Agenzia delle entrate contestava la corretta data di entrata in funzione, nonché l'ammontare dei costi dedotti per assicurazione automezzi e tasse di circolazione veicoli. La parte contribuente lamentava la illegittimità ed infondatezza della pretesa.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate che contestava le avverse richieste e chiedeva il rigetto del ricorso.

Con sentenza depositata in data 16.12.2019, la Commissione tributaria di primo grado accoglieva parzialmente il ricorso.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto appello a questa Commissione tributaria regionale limitatamente alla pronuncia di accoglimento dell'originario ricorso, concernente l'ammortamento dell'autobus oggetto della controversia. La parte appellante in particolare deduceva l'errore di giudizio dei primi giudici che non avrebbero riconosciuto la corretta qualificazione giuridica della fattispecie.

Non si è costituita in grado di appello la parte contribuente.

## Motivi della decisione

L'appello è fondato e va accolto.

La vicenda oggetto del presente procedimento origina dalla impugnazione di un avviso di accertamento dell'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte dirette, IRAP e IVA in forza del quale l'Agenzia delle entrate aveva contestato alla parte contribuente l'omesso versamento di liquidazioni periodiche IVA, l'indebita deduzione degli importi imputabili ad ammortamento di un autobus acquistato, nonché dei costi di assicurazione e tassa di circolazione di altri mezzi di locomozione. La parte privata, in particolare, lamentava la infondatezza della pretesa erariale.

La decisione di primo grado impugnata in questa sede ha riconosciuto infondata la doglianza della parte privata, salvo che quanto alla deduzione dell'ammortamento dell'autobus in esame; e in questi limiti soltanto ha accolto il ricorso originario.

Con il presente appello l'Agazia delle entrate ha inteso dedurre l'errore di giudizio in cui sarebbero incorsi i primi giudici, limitatamente alla pronuncia di accoglimento (parziale) del ricorso, chiedendo una pronuncia di riforma nei corrispondenti limiti della impugnata sentenza.

In particolare, la parte appellante contesta la ricostruzione in diritto operata dai primi giudici quanto alla contestazione concernente la deduzione dell'ammortamento del veicolo.

In punto di fatto va precisato che, nella presente fattispecie, il contribuente aveva acquistato un autobus in data 20.12.20214; in tale data infatti è stata emessa la relativa fattura di acquisto. Il contribuente, considerata la data di acquisto del bene, ne ha cominciato a dedurre il relativo ammortamento già nel 2014.

L'Agazia delle entrate, invece, con l'avviso di accertamento per cui è causa ha contestato tale operato.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale ha accolto solo su questo punto il ricorso originario, ritenendo non provato e comunque infondato l'assunto dell'ufficio, che sarebbe stato incentrato sul riconoscimento nel caso di specie di un tentativo di elusione attraverso un uso improprio della facoltà di ammortamento del bene strumentale. Ad avviso della Commissione tributaria provinciale, considerato che il contribuente nel caso di specie è titolare di un'impresa di autotrasporti, e che sulla inerenza del bene all'attività di impresa non vi era contestazione (trattandosi di un autobus), lo stesso bene doveva considerarsi entrato a far parte del ciclo produttivo dell'azienda nel momento stesso in cui è entrato nella disponibilità materiale e giuridica dell'imprenditore. Dopo di che i giudici di primo grado si sono soffermati sulla considerazione di inerenza del bene e sulla conseguente assenza nel caso di specie di "un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo", ravvisando piuttosto una fisiologica correlazione tra costo e attività di impresa da non intendere nei termini di cui all'avviso di accertamento impugnato.

Premessa la incontestabilità della ricostruzione in punto di fatto della vicenda, va evidenziato che le conclusioni del giudice di primo grado ora riportate non sembrano condivisibili.

Infatti, nel caso di specie oggetto della controversia non è, e l'Agazia delle entrate non contesta, la inerenza del bene rispetto all'attività di impresa esercitata. Piuttosto, oggetto di contestazione è la corretta applicazione della disciplina in tema di ammortamento dei beni strumentali. Pertanto, risulta del tutto estranea al reale tema di decisione ogni valutazione riferita a questo aspetto.

Né rileva la pretesa natura elusiva dell'operazione. Infatti, l'Agazia delle entrate non ha contestato il carattere elusivo dell'operazione, come per ipotesi sarebbe stato nel caso in cui

l'amministrazione finanziaria avesse inteso contestare al contribuente l'uso di una pratica contabile, di un negozio giuridico, o di qualsivoglia strumento negoziale di per sé lecito ma utilizzato per ottenere un indebito risparmio di imposta. Nella presente vicenda, piuttosto, l'art. 102, comma 1 TUIR prevede che le quote di ammortamento riferite all'acquisto di un veicolo, che sia bene strumentale (come indubitabilmente nel caso di specie) possono cominciare ad essere valorizzate in termini di corrispondenti deduzioni a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

Così ricondotto il tema della decisione alla corretta definizione dell'oggetto della controversia, non si può fare a meno di notare che le valutazioni condotte dai primi giudici nella sentenza impugnata hanno finito per soffermarsi su aspetti non rilevanti ai fini della definizione della controversia, tralasciando di considerare ovvero giungendo a conclusioni non condivisibili invece quanto ai profili decisivi.

Non può essere condivisa l'assiomatica conclusione dei primi giudici secondo la quale, riconosciuto il carattere di bene strumentale nel bene oggetto della contestata deduzione a titolo di ammortamento, automaticamente lo stesso deve considerarsi entrato a far parte del ciclo produttivo dell'azienda nel momento stesso in cui sia entrato nella disponibilità materiale e giuridica dell'imprenditore. Tale conclusione, infatti, omette di considerare che non esiste questa automatica ed assoluta identificazione di due dati quanto meno non necessariamente sovrapponibili, e non solo cronologicamente, rappresentati dall'acquisizione della disponibilità di un bene, e della sua entrata in funzione. Solo quest'ultimo aspetto, infatti, è richiesto dalla disciplina tributaria per la corretta imputazione delle relative quote di ammortamento; conclusione che è perfettamente coerente con la natura contabile ed economica dell'ammortamento, che ha un senso in quanto corrisponde al decremento progressivo di valore del bene corrispondente al relativo utilizzo per le finalità dell'impresa.

La deducibilità in esame, infatti, non rappresenta una sorta di automatico riconoscimento di quota parte del prezzo sostenuto per l'acquisto "ex se", e cioè indipendentemente dalla verifica di effettivo utilizzo del bene strumentale. Né può reputarsi automaticamente inserito nel ciclo produttivo lo stesso bene solo perché acquisito correttamente: al contrario, è la funzionalizzazione effettiva e comprovata del bene rispetto alle dinamiche di impresa a giustificare la deduzione del relativo costo di acquisto, in quanto proiezione della progressiva perdita di valore. Prescindere da questa considerazione significa perdere di vista l'aspetto essenziale in virtù del quale ai fini della determinazione del reddito finale è consentito dedurre la parte dei ricavi destinata a compensare

la porzione dei beni strumentali il cui utilizzo ne abbia fatto scemare il valore, così da richiederne la sostituzione in tempi corrispondenti; con conseguente accantonamento delle risorse occorrenti.

Ovviamente, tale ricostruzione deve essere resa coerente con le ordinarie esigenze di gestione normale e diffusa della pratica, sia da parte della generalità dei contribuenti, sia da parte dell'amministrazione finanziaria chiamata a verificare sull'uso corretto di quanto a tal fine consentito dall'ordinamento tributario. Ed è per questa ragione che, allora, la effettiva deduzione del valore dei beni strumentali acquisiti è ripartita in base a quote di ammortamento predeterminate in ragione delle caratteristiche generali del bene e dell'attività di impresa esercitata, risultando altrimenti pressochè impossibile, sia per i contribuenti, sia per l'amministrazione finanziaria, pretendere di dare attuazione in maniera uniforme e correttamente verificabile ai principi di cui si è detto.

È in questa chiave che può leggersi la giurisprudenza che esclude ogni possibilità di disancorare i termini di valorizzazione a fini fiscali dell'ammortamento dalla normale utilizzazione del bene ("In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, ai fini della deducibilità delle quote d'ammortamento dei costi dei beni, ai sensi dell'art. 102, comma primo, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, occorre non soltanto l'effettiva strumentalità dei suddetti beni in relazione alla specifica attività aziendale, ma altresì l'effettiva utilizzazione di essi, in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa. Infatti, perché un costo sia deducibile occorre, anzitutto, che esso sia inerente all'attività d'impresa, con la conseguenza che, se un costo non è sostenuto in funzione della produzione dei ricavi, esso non è deducibile; pertanto, laddove l'impresa, dopo aver acquistato attrezzature strumentali, abbia iniziato ad ammortizzarne il costo sebbene, alla data dell'accertamento fiscale, i suddetti beni strumentali risultassero ancora nella disponibilità della società venditrice, l'impresa non può portare in deduzione i suddetti componenti negativi, in quanto non strumentali all'esercizio di impresa." Cass. sez. VI – 5 ordinanza 5.2.2020, n. 2742; Cass. sez. V, ordinanza 13.2.2020, n. 3618).

Peraltro, anche nella giurisprudenza di legittimità si è evidenziata la necessità di ancorare il momento di avvio della deducibilità delle quote di ammortamento del bene strumentale al momento dell'inizio di effettiva utilizzazione del medesimo, più che alla conclusione del negozio traslativo e – eventualmente – alla materiale detenzione dello stesso. Così che si può corrispondentemente riconoscere che una bene, benchè abbia natura di bene strumentale "ove non utilizzato in concreto non è ammortizzabile, poiché ai fini della deducibilità del relativo costo l'art. 102, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 richiede l'effettiva messa in funzione del bene, che

non coincide con l'acquisto o la costruzione dello stesso" (Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 18.12.2018, n. 32719).

Sulla scorta di tanto, allora, non si può fare a meno di rilevare che quanto al bene in esame non costituisce certo fattore in grado di inibire l'avvio di deduzione delle quote di ammortamento la circostanza che sia stato acquistato con fattura emessa in data 21.12.2014, e cioè in prossimità della fine dell'anno. Né tale aspetto può essere inteso come un fattore di equivoca strumentalizzazione della disciplina fiscale.

Però il dato riferito di per sé solo è insufficiente ai fini in esame: occorre infatti la prova di effettiva "entrata in funzione", che già dalla formulazione si comprende non si identifica con l'acquisto, altrimenti non si comprenderebbe il perché dell'espresso riferimento in tal senso nell'art. 102, comma 1 TUIR; ove, peraltro, il legislatore dimostra di dominare bene la differenza rispetto alla mera acquisizione del bene: si veda in tal senso quanto stabilito ai sensi del comma 5 dell'art. 102 TUIR ai sensi del quale, in deroga alla disciplina generale fissata dal comma 1 dello stesso articolo e sopra richiamata, si consente la deduzione integrale dell'ammortamento del bene nell'esercizio in cui le spese di acquisto sono sostenute, cioè indipendentemente dalla dimostrazione e verifica di effettivo esercizio in funzione per la concreta utilizzazione del bene medesimo.

Pertanto, oltre la mera conclusione del negozio di acquisto, occorre la dimostrazione del concreto ed effettivo utilizzo del bene per le finalità sue proprie, all'interno della dinamica di impresa interessata.

Nel caso di specie non risultano fatturate attività che, successivamente alla data di acquisto del bene, siano in grado di comprovarne l'effettivo utilizzo in tal senso: le fatture successive al 21.12.2014 (per lo stesso anno) infatti hanno ad oggetto espressamente l'utilizzo di veicoli differenti ovvero mancano elementi in grado di condurre all'obiettivo segnato. Mentre una ulteriore fattura emessa nell'anno 2014 è riferita ad una prestazione da eseguire nel mese successivo, e pertanto nell'anno 2015.

Conclusivamente, sulla base di tali elementi, non sembra fornita la dimostrazione (il cui onere è ovviamente in capo al contribuente che intenda avvalersi delle corrispondenti facoltà ai fini della deduzione fiscale) della sussistenza del presupposto normativamente richiesto per la valorizzazione sin dal 2014 delle deduzioni per ammortamento del bene in esame, invece consentita e comprovata a decorrere dall'anno successivo.

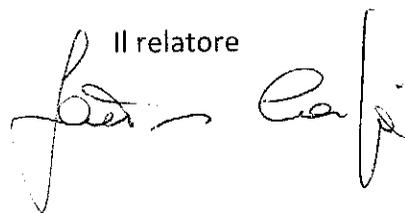
La sentenza appellata, pertanto, va riformata su questo punto, oggetto esclusivo di impugnazione in questa sede.

Le spese di questo grado e del primo grado del giudizio seguono la soccombenza e, liquidate in dispositivo, gravano per intero sulla parte contribuente.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale di Roma accoglie l'appello e liquida le spese del primo e del secondo grado di giudizio rispettivamente in euro 2.000,00 per il primo grado ed euro 3.000,00 per il secondo grado a carico della parte contribuente.

Così deciso in Roma, 8.11.2021

Il relatore  


Il Presidente  
