Sentenza del 14/12/2018 n. 32410 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della O.R.I. M. Acciaieria e Ferreria di Brescia - s.p.a. tre avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2003-2004 e 2005, ai fini Irpeg ed Irap. In particolare, la prima ripresa a tassazione, comune ai tre avvisi di accertamento, riguardava la misura della deduzione fiscale delle quote di ammortamento dell'avviamento iscritto a bilancio dalla contribuente, a copertura di un disavanzo di fusione, a seguito di una operazione di fusione inversa, operata mediante incorporazione della controllante totalitaria "Finoger s.p.a." nel corso dell'anno 2000; al fine di utilizzare fiscalmente il disavanzo, la Ori Martin aveva provveduto ad affrancarlo sulla base del disposto di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 1, che prevedeva il pagamento di una imposta sostitutiva nella misura del 19% del maggior valore iscritto in bilancio.

Il secondo rilievo, contenuto negli avvisi di accertamento relativi agli anni 2004 e 2005, concerneva la misura della deduzione fiscale effettuata dalla società a titolo di ammortamento del costo di utilizzazione di due brevetti industriali.

La società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, che lo accoglieva.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la suddetta decisione dinanzi alla Commissione Tributaria regionale, la quale confermava la sentenza impugnata, motivando, in riferimento all'ammortamento per avviamento, che la società incorporante, ai sensi del T.U.I.R., art. 172, comma 10 bis, aveva ottenuto il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti a bilancio con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 19% avvenuto con la presentazione della dichiarazione dei redditi Mod. Unico 2001 per l'anno 2000; aggiungeva, quindi, che l'avviamento iscritto a bilancio nell'esercizio 2000 aveva acquisito pieno riconoscimento sotto il profilo fiscale, "non essendo stato contestato entro i termini di legge applicando all'imposta sostitutiva le disposizioni previste per le imposte sui redditi", e che gli avvisi di accertamento notificati nell'anno 2008 dovevano considerarsi tardivi, essendo l'Agenzia delle Entrate decaduta dal potere di accertamento.

Con riguardo all'ammortamento dei brevetti industriali, il giudice di appello sottolineava che la deduzione fiscale era disciplinata dal T.U.I.R., art. 103, comma 1, all'epoca in vigore, il quale non faceva riferimento alla esclusività dei diritti di utilizzo e non distingueva tra diritto acquisito in proprietà e quello acquisito per licenza, sicchè correttamente la società aveva iscritto il costo sostenuto, in base al principio contabile 24 nella voce B.I.3) del bilancio, e lo aveva dedotto in tre esercizi.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi.

La contribuente resiste con controricorso ed ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

Evidenzia che la Commissione tributaria regionale, con riguardo al primo dei rilievi contenuti nei tre avvisi impugnati, ha affermato che l'avviamento iscritto a bilancio nell'esercizio 2000 aveva acquisito pieno riconoscimento sotto il profilo fiscale perchè non contestato entro i termini di legge, applicando alla imposta sostitutiva le disposizioni previste per le imposte sui redditi, ed ha rilevato la decadenza della Amministrazione dal potere di accertamento, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

La ricorrente ha sottolineato che nel caso di specie non si discuteva della misura della imposta sostitutiva versata in conseguenza della iscrizione in bilancio del disavanzo da fusione, ma piuttosto delle quote di ammortamento dedotte in eccesso per effetto della non corretta determinazione di detto disavanzo; la ripresa, pertanto, non atteneva all'esercizio di imposta 2000, ma alle imposte dei redditi dovute per gli anni 2003, 2004 e 2005.

Ha, peraltro, rilevato che la Commissione Tributaria regionale ha applicato il principio di diritto secondo il quale, al fine di contestare una deduzione di quote di ammortamento, l'Amministrazione è tenuta necessariamente a rettificare la dichiarazione relativa all'esercizio di imposta nel quale è stata iscritta tra le immobilizzazioni la posta contabile che ha dato luogo ai successivi ammortamenti.

2. Con il secondo motivo la Agenzia delle Entrate censura la sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 1, evidenziando, con riguardo al medesimo capo della sentenza oggetto del primo motivo di ricorso, che il giudice di appello, aderendo alla tesi difensiva della società contribuente, ha ritenuto che il pagamento dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 1, consenta al contribuente di "affrancare" il disavanzo da fusione iscritto a bilancio, mettendolo al riparo da successivi accertamenti con i quali l'Amministrazione finanziaria possa contestare la misura di tale iscrizione, non tenendo conto che il pagamento della imposta sostitutiva non preclude alla Amministrazione di contestare l'eccessiva iscrizione a bilancio, come confermato dalla L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 5, invocato nel corso del giudizio di merito.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 172, comma 10-bis, nonchè della L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 47, e lamenta che la Commissione Tributaria regionale ha applicato la disposizione di cui al T.U.I.R., art. 172, comma 10-bis, introdotto dalla L. n. 244 del 1997, art. 1, comma 46, lett. a), invocabile solo in relazione "alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007".

4. Il primo, il secondo ed il terzo motivo che, per evidenti motivi di connessione, possono essere trattati congiuntamente, sono fondati.

5. La Commissione tributaria regionale ha posto a sostegno della decisione il D.P.R. n. 917 del 1986, l'art. 172, comma 10-bis, assumendo che in forza di tale disposizione normativa la società, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva (nella misura del 19%), avrebbe ottenuto il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti a bilancio a seguito della operazione di fusione, ma, come posto in rilievo dalla Agenzia delle Entrate, trattandosi di disposizione normativa introdotta dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 46, lett. a), ed applicabile solo a partire dal periodo d'imposta successivo al 31/12/2007, essa non può essere invocata nella fattispecie in esame in cui si discute di una operazione di fusione avvenuta nell'anno 2000 e di avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2003, 2004 e 2005.

5.1. Neppure è ravvisabile la decadenza della Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento, rilevata dalla Commissione Tributaria regionale, considerato che gli avvisi di accertamento sono stati notificati nel 2008 e la ripresa a tassazione concerne imposte sul reddito dovute per gli anni 2003, 2004 e 2005 e tenuto conto che alla Amministrazione non è preclusa la possibilità di muovere contestazioni in caso di eccessiva deduzione di quote di ammortamento anche qualora essa non abbia rettificato la dichiarazione relativa all'esercizio di imposta nel quale è stata iscritta tra le immobilizzazioni la posta contabile da cui sono poi scaturiti i successivi ammortamenti.

Al riguardo questa Corte ha avuto modo di precisare che " in tema di accertamento delle imposte sui redditi è facoltà dell'Ufficio contestare anche soltanto i criteri utilizzati dal contribuente nella redazione del bilancio, per i loro riflessi fiscali negli esercizi futuri, senza necessariamente procedere, per il periodo considerato, alla determinazione di una maggiore pretesa impositiva, e senza che ciò comporti una preclusione al recupero d'imposta per gli anni successivi; ne consegue la legittimità dell'avviso di accertamento limitato alla censura contro il metodo di contabilizzazione ed il sistema di deduzione di una spesa o di una quota di spesa sostenuta, assolvendo il predetto atto ad una funzione di regolarizzazione di altri aspetti del comportamento tributario della parte nel periodo ed ad assicurare il corretto svolgimento del rapporto tributario nel futuro..." (Cass. n. 15178 del 23/6/2010).

5.2. A quanto detto deve aggiungersi che, sebbene il D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 1, preveda che " i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio derivanti da operazioni di fusione o scissione di società si considerano fiscalmente riconosciuti se assoggettati all'imposta sostitutiva indicata nell'art. 1...> (pari al 19%), il pagamento di detta imposta sostitutiva non esclude che la Amministrazione possa contestare l'eccessiva deduzione in bilancio delle quote di ammortamento, come risulta dalla L. n. 209 del 2002, art. 1, comma 5, il quale stabilisce che " fatti salvi i casi di specifica contestazione in ordine alla fattispecie di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997 n. 358, art. 6, di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, è precluso ogni accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, relativamente ai maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione dei disavanzi da annullamento nei limiti ed alle condizioni stabiliti dal D.Lgs 8 ottobre 1997 n. 358, predetto art. 6, con il versamento facoltativo di una somma pari al

6% dei predetti maggiori valori. Resta fermo il potere dell'amministrazione finanziaria di verificare la sussistenza delle condizioni ed il rispetto dei limiti di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997 n. 358, citato art. 6".

Ciò significa che l'Amministrazione può contestare la elusività della operazione, pur se formalmente rispettosa della disposizione normativa, e procedere ad un accertamento in relazione ai maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione del disavanzo di fusione e può, altresì, contestare la rispondenza della operazione ai corretti principi contabili e fiscali, come emerge dall'ultima parte della norma (" Resta fermo....").

Ne consegue che l'avvenuto pagamento, da parte della società contribuente, della imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, non preclude alla Amministrazione di effettuare successivi accertamenti basati su una errata determinazione del disavanzo di fusione.

La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra richiamati.

6. Con il quarto motivo la Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 103, commi 1 e 2, e dell'art. 2426 c.c., comma 1, n. 2.

Evidenziando che la contribuente aveva dedotto, quale quota di ammortamento negli esercizi 2004 e 2005, la somma di lire 1.667.806,97, ha esposto che in data 1.9.97 la società Ori Martin s.p.a. aveva stipulato un accordo con una società di diritto olandese avente ad oggetto la concessione di una licenza non cedibile e non trasferibile di due brevetti industriali, corrispondendo una royalty, pari al 2% del fatturato annuo; poichè i brevetti erano stati utilizzati in modo marginale, il contratto era stato risolto con effetto dal 1 luglio 2004 ed era stato stipulato altro contratto che attribuiva al licenziatario il diritto di utilizzo non più esclusivo, sicchè la contribuente aveva continuato ad utilizzare i brevetti, in forma non più esclusiva, sino al termine della loro protezione legale, dietro pagamento di un corrispettivo forfettario, da corrispondere in tre rate entro il 31/12/2005.

Sostiene, quindi, che il giudice di appello, in mancanza delle condizioni di legge, ha erroneamente applicato il T.U.I.R. art. 103, comma 1, (art. 68, comma 1, all'epoca vigente), anzichè la medesima disposizione, comma 2.

6.1. Anche il quarto motivo è fondato e va accolto.

6.2. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 68, commi 1 e 2, (vigente ratione temporis) stabilisce i criteri di deducibilità delle quote di ammortamento del costo di acquisizione delle immobilizzazioni immateriali. Il comma 1 prevede che "le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore ad un terzo del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo".

Il comma 2 stabilisce che "le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di

utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge".

L'esame dei due commi, da coordinare con la disciplina dettata dal codice civile in tema di bilancio, evidenzia che si tratta di disposizioni normative applicabili ai diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno e che l'ambito operativo dei commi 1 e 2, deve essere distinto in ragione del contenuto del diritto acquisito, atteso che il comma 1, che prevede l'ammortamento dei costi dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, va ricondotto allo statuto proprietario, mentre il comma 2 disciplina tutte le fattispecie residuali caratterizzate dalla durata limitata nel tempo dei diritti esercitabili sul bene immateriale, tanto che vi sono comprese anche le concessioni. Per la fattispecie prevista dal T.U.I.R., art. 68, comma 2, i tempi di ammortamento sono regolati in relazione alla durata dei diritti attribuiti (Cass. n. 16673 del 9/8/2016).

6.3. Anche l'art. 2424 c.c. (vigente ratione temporis), conformemente a quanto previsto dal T.U.I.R., richiamato art. 68, riconduce ad un dato temporale il criterio di ripartizione dell'ammortamento, tanto che precisa "....2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifice dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa" 6.4. Proprio il criterio temporale di ammortamento previsto dalla disciplina civilistica sul bilancio lascia ritenere che il T.U.I.R., art. 68, individua due differenti modalità di ammortamento a seconda che il bene sia stato acquisito in via definitiva o solo in via limitata nel tempo, che assumono diretta rilevanza nel presente giudizio.

6.5. La Commissione tributaria regionale, affermando che il T.U.I.R., art. 68 "non fa riferimento alcuno alla esclusività dei diritti di utilizzo e non distingue tra diritto acquisito in proprietà e quello per licenza", incorre in una erronea interpretazione della norma, sia perchè ritiene applicabile ai diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno solo il comma 1, sia perchè sostiene che il costo sostenuto sia stato correttamente dedotto dalla contribuente, in base al principio contabile 24 nella voce B.I.3) del bilancio, in tre esercizi, senza prendere in considerazione il contratto di durata concluso dalla contribuente con la società di diritto olandese.

6.6. Infatti, anche se il T.U.I.R., art. 68, ha recepito il criterio temporale di origine civilistica, quale criterio distintivo tra le due fattispecie di ammortamento dei beni immateriali, la disposizione normativa valorizza la previsione contrattuale intercorsa tra le parti o la previsione legislativa, stabilendo che, ai fini dell'ammortamento, la qualificazione rilevante dei diritti esercitabili sulle opere dell'ingegno in sede tributaria deve essere compiuta sulla base della volontà negoziale manifestata dalle parti, e non sulla base di meri principi contabili, come ha fatto il giudice di appello.

Poichè, dunque, la Commissione tributaria regionale ha del tutto trascurato l'accordo contrattuale concluso dalla contribuente con la società cedente di diritto olandese, risulta evidente che, anche sotto tale profilo, la sentenza è meritevole di censura.

7. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio della causa alla Commissione tributaria della Lombardia, la quale, uniformandosi ai principi sopra

richiamati, dovrà provvedere al riesame, oltre che alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 26 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza