Sentenza del 24/04/2018 n. 9993 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

In controversia concernente avviso di accertamento Irpef ed Irap per l'anno 2007, teso al recupero a tassazione a carico della S.p.A. A.C.S.M. - AGAM di quota di ammortamento del valore dei beni (rete ed quota ammortamento del valore di impianti dell'acquedotto di proprietà di Comune di Como) oggetto di concessione d'uso, in suo favore, per la durata di 29 anni (pur riconoscendosi il diritto della società alla deduzione del correlativo canone periodico di concessione), la C.T.R. della Lombardia ritenne legittima la ripresa dell'Agenzia e, tuttavia, fondata la censura subordinata della società, mirante all'applicazione di interessi e sanzioni per incertezza della normativa.

Avverso tale sentenza Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione in due motivi, censurando la sentenza impugnata in relazione al capo con cui era stata disposta la disapplicazione degli interessi e delle sanzioni per obiettiva incertezza della normativa.

La società contribuente ha resistito e proposto ricorso incidentale.

La ricorrente incidentale, col primo motivo, ha denunciato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per non aver la C.T.R. riscontrato l'intervenuta decadenza del potere impositivo dell'Agenzia ai sensi della disposizione evocata pur vertendosi in tema di recupero, operato con atto notificato il 5 dicembre 2011, di rata di ammortamento iscritto per la prima volta in bilancio nell'anno 1998 e mai in precedenza contestato.

Col secondo motivo, ha denunciato - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 103 c.c., artt. 2 e 4 t.u.i.r., art. 102, comma 8, t.u.i.r. e L. 15 maggio 1997, n. 127, art. 17, commi 51 e 56, per avere la C.T.R. affermato l'illegittimità della deduzione delle quote di ammortamento del diritto immateriale di concessione iscritto in bilancio, erroneamente presupponendo che ciò implicasse ingiustificata "duplicazione" della deduzione del canone periodicamente corrisposto per l'utilizzo dei beni concessi in uso in base alle disposizioni contrattuali.

La società contribuente ha, altresì, illustrato le proprie ragioni con memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va, innanzitutto, esaminato il ricorso incidentale, proposto dalla società contribuente, giacchè le relative doglianze presentano carattere logicamente prioritario rispetto a quelle dedotte con il ricorso principale.

2.1. Al riguardo, occorre premettere che D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, riferibile ai controlli sostanziali ai successivi avvisi di accertamento (così come, del resto, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. b, specificamente riferibile ai controlli formali D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 e alle relative cartelle di pagamento) sancisce la decadenza dell'Agenzia dal potere impositivo una volta che sia decorso il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata dichiarazione.

2.2. Attese le contrapposte deduzioni delle parti e considerato che in concreto il recupero dell'Agenzia si fonda, non sull'inesatta definizione dell'entità del singolo rateo (in cui il costo è stato frazionato), ma sulla radicale indeducibilità del costo sostenuto, si tratta, dunque, di stabilire se -in ipotesi di costi che danno luogo a deduzione frazionata in più anni (nella specie: costi ammortizzati) - la decadenza in danno dell'Agenzia maturi con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della dichiarazione di ciascun specifico rateo (come sostiene l'Agenzia) ovvero con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo fiscale in cui il costo è stato sostenuto e l'ammortamento è iniziato a decorrere (come sostiene la società contribuente).

2.3. La prima soluzione sembrerebbe trovare apparente conforto in una meccanicistica applicazione del criterio di autonomia dei periodi d'imposta, secondo quale a ciascun periodo d'imposta corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 7); giacchè in tale prospettiva, rientrando nel potere dell'Amministrazione Finanziaria procedere al controllo delle singole dichiarazioni in relazione a ciascuna annualità d'imposta, il fatto che l'Agenzia delle Entrate non abbia provveduto al controllo della dichiarazione dei redditi con riferimento alle annualità d'insorgenza e di originaria esposizione dei costi non implicherebbe che l'Amministrazione non possa procedere alla verifica della posizione fiscale del contribuente per gli anni successivi e dunque per le annualità per le quali tale potere non risulti ancora perento.

2.4. Deve, tuttavia, osservarsi che il criterio dell'autonomia dei periodi d'imposta non rileva in termini assoluti ed incondizionatamente, atteso che, come ha posto ben in evidenza la giurisprudenza in tema di efficacia espansiva del giudicato su annualità diversa da quella oggetto del decisione definitiva (cfr. Cass. n. 4832/15, 21395/17), esso non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive.

2.5. Va, d'altro canto, considerato che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 80/05, da cui è derivata l'adozione della vigente disciplina in tema di decadenza dell'Agenzia dal potere impositivo, ha ribadito (cfr., anche Corte Cost. ord. 352/04) che, nella prospettiva di cui all'art. 24 Cost., è conforme a Costituzione, e va ricercata dall'interprete, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del fisco per termini eccessivamente dilatati ed ha nel contempo, a tal fine, rilevato la congruità del termine, sancito

dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, al quale, in forza del 330/1994, va corrispondentemente rapportato l'obbligo di conservare i documenti allegati alla dichiarazione.

2.6. Ne discende che, in ipotesi di costi che danno luogo a diritto a deduzione frazionata in più anni e di quote di ammortamento, la decadenza in danno dell'Agenzia deve ritenersi necessariamente maturare con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e l'ammortamento è stato iscritto a bilancio, venendosi, altrimenti, a violare lo stesso dictum di Corte Cost. 280/05; è alle anzidette annualità che si ricollegano, infatti, i presupposti del diritto alla deduzione e, quindi, il diritto medesimo nel suo definitivo valore (mentre il frazionamento interferisce solo sul relativo mero esercizio) e la predisposizione della documentazione giustificativa.

2.7. Nel senso indicato, sembra militare anche Cass. 3304/99, citata sia dalla sentenza impugnata sia dalla controricorrente; secondo tale decisione infatti, se è pur vero che ogni esercizio è autonomo, la rettifica della quota d'ammortamento non è più possibile qualora non dipenda da erroneità della sua determinazione (perchè superiore a quanto inizialmente previsto, o malamente calcolata) e erroneamente l'Ufficio non abbia mai proceduto al disconoscimento dell'iscrizione nel bilancio del costo da ammortizzare negli anni successivi.

2.8. Nè, in senso contrario, sembrano poter assumere rilievo Cass. 15178/10 o Cass. 12880/08, giacchè da esse appare potersi solo trarre l'assunto, non in linea con quello preteso dall'Agenzia (se non opposto ad esso), che, in presenza di posta contabile destinata a riflettersi per una pluralità di annualità successive, solo la relativa tempestiva contestazione (ancorchè generica e non traducentesi per l'anno di riferimento in concreta pretesa impositiva) vale a precludere eventuali decadenze per gli anni successivi.

3. Applicando tali principi al caso in esame, se ne desume che, essendo stata effettuata l'iscrizione in bilancio del diritto di concessione d'uso nel 1998 ed essendo state dedotte le quote di ammortamento negli anni successivi fino al 2007, che è l'anno oggetto di contestazione, era di conseguenza precluso all'Ufficio rettificare nel 2011 (anno di notifica dell'accertamento per l'esercizio 2007) le quote di ammortamento deducibili nei successivi esercizi, non ricorrendo affatto nella fattispecie un'ipotesi di errato calcolo, come invece affermato dalla CTR, ed essendo stata effettuata la rettifica del criterio di iscrizione del valore di bilancio in oggetto oltre i termini di decadenza sanciti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

4. In conclusione, accolto il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti gli ulteriori motivi del ricorso incidentale nonchè i motivi del ricorso principale, va cassata la sentenza impugnata in relazione a quanto accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con accoglimento del ricorso introduttivo.

5. Avuto riguardo alla peculiarità ed alla novità della controversia, si ravvisano i presupposti per l'integrale compensazione tra le parti delle spese dei gradi di merito e di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso incidentale principale proposto dalla società ACSM-AGAM S.p.A, dichiara assorbiti i rimanenti motivi di ricorso incidentale ed i motivi del ricorso principale, proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa l'impugnata sentenza in relazione a quanto accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della società contribuente; compensa integralmente le spese di lite di legittimità e merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 6 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 24 aprile 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza