

Sentenza del 14/01/2025 n. 917 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

A seguito di processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate- Direzione regionale dell'Abruzzo notificò alla D. Spa, in qualità di consolidata, avviso di accertamento n. (...) col quale rettificò, ai fini IRAP, la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2007, sulla base dei medesimi rilievi, indicati come n. 1 e n. 3, in base ai quali era stato ugualmente rettificato, con avviso di accertamento n. (...) ai fini IRES, la dichiarazione resa per il medesimo periodo d'imposta dalla consolidante D. Farmaceutici Spa

Con il rilievo n.1 l'Ufficio aveva contestato la deducibilità di una quota parte della quota annuale di ammortamento relativa al costo di acquisizione della licenza relativa al farmaco (...), riprendendo a tassazione l'importo di Euro 147.734,21, su un totale di Euro 240.067,09 dedotti dalla consolidata D. Spa nel suddetto anno d'imposta.

Con il rilievo n. 3 l'Ufficio aveva contestato la deducibilità degli oneri afferenti al contratto di distribuzione del farmaco (...), per difetto d'inerenza, ritenendo che vi fossero una serie di ragioni, in primis quella che il contratto di sublicenza tra la consociata svizzera D. I. SA - che aveva a sua volta acquisito da S. P. SA la licenza semiesclusiva per la commercializzazione del farmaco - e D. Spa, era stato stipulato per una durata minore rispetto a quello originario senza che fosse stata ancora ottenuta l'autorizzazione al commercio della specialità farmaceutica. Ciascuna società impugnò l'avviso di accertamento rispettivamente notificatole.

Le rispettive impugnazioni proposte dalla due società furono separatamente incardinate dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di L'Aquila.

Quella proposta dalla consolidata D. Spa, relativamente alla ripresa a tassazione ai fini IRAP, decisa con sentenza n. 131/1/13, che rigettò il ricorso della contribuente. Analogo esito, giusta sentenza n. 132/1/13 della CTP di L'Aquila, ebbe il ricorso proposto dalla consolidante D. Farmaceutici Spa avverso l'accertamento ai fini IRES per lo stesso anno d'imposta.

Entrambe le pronunce di primo grado furono impugnate dinanzi alla Commissione tributaria Regionale (CTR) dell'Abruzzo.

Il primo gravame fu respinto con sentenza n. 340/4/15, depositata il 13 aprile 2015. Il secondo fu del pari respinto con sentenza n. 341/4/15, depositata in pari data. Entrambe le decisioni non furono notificate.

Avverso la prima di dette decisioni ricorre per cassazione, con ricorso iscritto al n. RG 27276/2015, la D. Farmaceutici Spa, quale incorporante della D. Spa a seguito di atto di fusione per incorporazione per notaio A.A. di Milano del 18 novembre 2014, limitando espressamente l'impugnazione della sentenza alla statuizione concernente il solo rilievo n. 3 ((...)).

Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Avverso la sentenza n. 341/4/15 della CTR dell'Abruzzo ricorre per cassazione, con ricorso iscritto al n. RG 27279/2015, la D. Farmaceutici Spa, in proprio, oltre che quale incorporante della D. Spa in forza del succitato atto di fusione, ugualmente in forza di un unico motivo di ricorso, concernente sempre il solo rilievo n. 3, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Avviati i giudizi alla trattazione in pubblica udienza, in ciascuno parte ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell' art. 378 cod. proc. civ.

In prossimità dell'udienza ha altresì depositato memoria in ciascun giudizio il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Giuseppe Locatelli, che ha concluso per il rigetto di ciascun ricorso.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, nel giudizio RG 27276/2015, la ricorrente impugna la sentenza della CTR dell'Abruzzo n. 340/4/15 per violazione e falsa applicazione dell' art. 103 , comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), in combinato disposto con l'art. 109, comma 5, del medesimo decreto, applicabili anche ai fini IRAP in base agli artt. 5 , 11 , e 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 , nel testo in vigore ratione temporis, in relazione agli artt. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. n. 546/1992 , nella parte in cui la CTR ha negato la deducibilità della quota di ammortamento della licenza afferente alla specialità farmaceutica "(...)".

2. Nel giudizio RG 27279/2015, la ricorrente impugna la coeva sentenza della CTR dell'Abruzzo n. 341/4/15, in forza ugualmente di unico motivo, col quale denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 103 , comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), in combinato disposto con l'art. 109, comma 5, del medesimo decreto, in relazione agli artt. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. n. 546/1992 , quanto alla riconosciuta legittimità del rilievo a tassazione ai fini IRES, nella parte in cui la CTR ha negato la deducibilità della quota di ammortamento della licenza afferente alla specialità farmaceutica "(...)".

3. I due giudizi, scaturenti dall'impugnazione di analoghi rilievi e relativi alla medesima annualità d'imposta, vanno riuniti per evidenti ragioni di connessione oggettiva e soggettiva, trattandosi di contestazioni afferenti, rispettivamente nei confronti della consolidata, ora incorporata per fusione nella consolidante, e della consolidante ricorrente in proprio nel giudizio per cassazione n. R.G. 27279/2015, allo stesso rilievo ai diversi fini dell'imposizione IRAP ed IRES, con riferimento al medesimo anno d'imposta.

4. Va opportunamente premesso che l'oggetto residuo del thema decidendum dei giudizi di legittimità qui riuniti verte unicamente sulle rispettive statuizioni delle sentenze impugnate

riguardanti il c.d. rilievo n. 3, relativo all'affermata, da parte della CTR dell'Abruzzo, indeducibilità della quota di ammortamento della licenza afferente alla specialità farmaceutica "(...)".

4.1. Va, infatti, dato atto che da parte della ricorrente non vi è stata impugnazione delle pronunce di rigetto degli appelli proposti avversi le sentenze di primo grado dalle società soccombenti con riferimento alla legittimità degli accertamenti rispettivamente impugnati relativamente al c.d. rilievo n. 1, riguardante l'indeducibilità di una quota parte della quota annuale di ammortamento relativa al costo di acquisizione della licenza relativa al farmaco (...), su cui pertanto, nelle rispettive statuizioni rese dalla CTR ed oggetto dei ricorsi per cassazione qui riuniti, si è formato, tanto ai fini IRAP nei confronti della consolidata, quanto ai fini IRES per la consolidante, il giudicato interno favorevole all'Amministrazione.

5. Ciò premesso, l'unico motivo addotto a sostegno di ciascun ricorso, basato sui medesimi presupposti di fatto e di diritto, è fondato e va accolto.

5.1. Osservano le ricorrenti che, in ciascuna delle pronunce impugunate, la CTR, rilevato che "nel caso di specie, l'attività da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito è l'attività di utilizzo, promozione, commercializzazione e distribuzione della specialità farmaceutica "(...)"" era "attività in funzione della quale erano stati sostenuti i costi portati in deduzione con ammortamento pro-quota", aveva quindi affermato in diritto che "i costi sostenuti per l'acquisto del contratto di distribuzione semiesclusiva della specialità farmaceutica "(...)"" potevano essere ammortizzati solo dal momento dell'effettiva commercializzazione del prodotto farmaceutico, commercializzazione che non è mai avvenuta".

5.2. In tal modo il giudice tributario d'appello, in ciascuna delle sentenze impugunate, secondo le ricorrenti, nell'affermare che l'ammortamento del costo di acquisto della licenza afferente l'utilizzo, la promozione e commercializzazione del farmaco sopra indicato, avrebbe potuto essere dedotto in quote costanti solo dal momento in cui il suo utilizzo avesse generato ricavi per l'attività di impresa, ha violato e/o falsamente applicato le norme indicate in epigrafe di ciascun motivo (art. 103 , comma 2, TUIR , applicabile anche ai fini IRAP in virtù degli artt. 5 , 11 e 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 , nel testo applicabile *ratione temporis*) atteso che, dal citato art. 103 , comma 2, TUIR , secondo il quale "(l)e 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", è dato rilevare che il dies a quo è riferito all'iscrizione in bilancio secondo i principi contabili del costo del bene immateriale al tempo del suo acquisto (nel caso di specie il 2004), coincidendo quindi il dies ad quem col termine di scadenza indicato nel contratto di licenza (in questo caso cinque anni pari alla durata del contratto) o con quello previsto dalla legge.

5.3. Le censure mosse da ciascuna ricorrente sono fondate, dovendosi dare continuità alla giurisprudenza di questa Corte al concetto di inerenza qualitativa, come peraltro ben chiarito dalla stessa Cass. sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30366 , pur richiamata dal P.G. a sostegno delle proprie conclusioni con le quali ha chiesto invece il rigetto di ciascun ricorso, ed ulteriormente ribadito dalla successiva giurisprudenza (tra le altre, cfr. Cass. sez. 5, 17 gennaio 2020, n. 902 ; Cass. sez. 5, 2 febbraio 2021, n. 2224 ; Cass. sez. 5, 18 agosto 2022, n. 24880).

Si è, infatti, in dette pronunce (si veda in particolare la già citata Cass. n. 30366/19), affermato il principio, condivisibile, secondo cui "(i)n tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall' art. 75 , comma 5 del D.P.R. n. 917 del 1986 , ora art. 109, comma 5, del medesimo D.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente".

5.4. Orbene, premesso che non vi è stata contestazione da parte dell'Amministrazione circa l'effettività del costo sostenuto, rispondente ad un investimento ritenuto dalle contribuenti vantaggioso al momento della stipula del contratto di acquisto di sublicenza, ed il suo riferimento alla sfera dell'attività d'impresa delle società appartenenti al medesimo gruppo farmaceutico D., devono ritenersi rispettati, ai fini della deducibilità del costo in quote annuali costanti di ammortamento nei limiti stabiliti dalla norma, i requisiti temporali, a partire dalla data d'iscrizione in bilancio del costo di acquisto del bene immateriale sino alla scadenza del contratto (2009) e, dunque, per l'anno di riferimento in oggetto, 2007.

Né può dirsi che l'aver fatto decorrere, nell'accordo negoziale, gli effetti della cessione dall'autorizzazione alla commercializzazione del farmaco (intervenuta solo nel 2010, quando la molecola dello stesso era ormai superata dagli antistaminici di nuova generazione) sia da qualificare, come prospetta l'amministrazione controricorrente, in termini di apposizione di condizione sospensiva meramente potestativa (art. 1355 cod. civ.), atteso che il rilascio dell'autorizzazione dipende da un ente terzo (in Italia l'AIFA) e che la società risulta avere posto in essere le attività preparatoria di ulteriore studio e ricerca per addivenire al rilascio dell'autorizzazione.

5.5. Ragionare diversamente significherebbe consentire all'Amministrazione finanziaria di sindacare nel merito le scelte imprenditoriali (si vedano, tra le altre, Cass. sez. 5, 15 settembre 2017, n. 21405 , nonché Cass. sez. 5, primo aprile 2016, n. 6320 e Cass. sez. 5, 20 maggio 2015, n. 10139), ciò che resta escluso. Il costo risponde, quindi, al criterio dell'inerenza qualitativa, che non richiede la necessaria correlazione ai ricavi, essendo riferibile all'attività dell'impresa in concreto esercitata, quantunque, nel caso di specie, in via potenziale ed in proiezione futura.

Né la contestazione della legittimità della deducibilità del costo può essere basata sulla c.d. inerenza quantitativa, con riferimento alla congruità del costo sostenuto, laddove l'Amministrazione rileva l'incongruità della riduzione del termine di durata di una licenza già nella disponibilità del gruppo D. dall'originario periodo di quindici a quello di cinque anni ad un prezzo maggiorato, mentre, secondo l'Agenzia delle entrate, un'esigenza di congruità avrebbe imposto una riduzione proporzionale rispetto alla minore durata del contratto, potendo

unicamente valutarsi. Sul piano probatorio, infatti, detta circostanza può essere valutata solo come possibile indizio dell'assenza di inerenza.

6. Alla stregua delle considerazioni come innanzi svolte, ciascun ricorso è meritevole, quindi di accoglimento, avendo le sentenze impugnate, in violazione delle citate norme come invece interpretate dalla giurisprudenza succitata di questa Corte, affermato il principio secondo cui l'ammortamento del costo di un bene immateriale, quale, nella specie, il costo di acquisto della licenza relativa alle attività sopra indicate del farmaco "(...)" avrebbero potuto essere dedotte, in quote di ammortamento costanti, solo dal momento in cui il suo utilizzo avesse generato ricavi.

Le rispettive sentenze impugnate vanno, pertanto, cassate, in accoglimento dei rispettivi ricorsi nei limiti di quanto oggetto di ciascuna impugnazione, come sopra precisato e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, i giudizi riuniti possono essere decisi nel merito con accoglimento degli originari ricorsi di ciascuna società, limitatamente all'illegittimità degli accertamenti impugnati con riferimento al rilievo "(...)".

7. Avuto riguardo all'esito globale del giudizio, che ha registrato tra le parti soccombenza reciproca, possono essere compensate tra le parti le spese degli interi giudizi riuniti in sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riunito al giudizio RG 27276/2015 quello recante il n. RG 27279/2015, accoglie entrambi i ricorsi in essi proposti, cassa per l'effetto le sentenze impugnate e, decidendo le cause nel merito, accoglie gli originari ricorsi di ciascuna società, limitatamente all'illegittimità degli accertamenti impugnati con riferimento al rilievo "(...)".

Dichiara compensate tra le parti le spese degli interi giudizi.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della sezione tributaria del 6 marzo 2024.

Depositata in Cancelleria il 14 gennaio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza