LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE 16202.21

IRPEG IRES
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 16979/2013

Dott. ROBERTA MARIA CONSOLATA CRUCITTI - Presidente -

Cron. 16202

Rep.

Dott. RICCARDO GUIDA - Consigliere -

Ud. 04/11/2020

Dott. LUIGI D'ORAZIO - Consigliere -

CC

Dott. ANDREA VENEGONI - Rel. Consigliere -

Dott. CATELLO PANDOLFI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 16979-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente-

contro

2020

3927

(omissis) SPA, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis) (omissis), che la rappresenta e difende;

- controricorrente-

avverso la sentenza n. 16/2013 della COMM.TRIB.REG. di

MILANO, depositata il 25/01/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 04/11/2020 dal Consigliere Dott. ANDREA VENEGONI;

RITENUTO CHE

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro la sentenza della CTR della Lombardia che ha respinto l'appello e confermato la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (omissis) in merito all'ires relativa all'anno 2005.

Con l'accertamento l'ufficio recuperava a tassazione la deduzione di quote di ammortamento a seguito dell'acquisto, ad opera della società soggetta ad accertamento, di beni immobili da due società che con la cessionaria avevano optato per il regime di tassazione di gruppo.

In particolare l'ufficio riteneva che la deduzione ad opera della cessionaria fosse avvenuta in misura ritenuta superiore a quanto consentito dall'art. 123 tuir, essendo stata operata la cessione "a saldi aperti" anziché "a saldi chiusi".

La CTP accoglieva il ricorso del contribuente e la CTR rigettava l'appello.

L'ufficio ricorre a questa Corte per la cassazione di quest'ultima sentenza sulla base di un motivo.

Il contribuente si è costituito con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

Con l'unico motivo di ricorso l'ufficio deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 123 d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

La CTR ha errato nel riconoscere la correttezza della procedura di vendita "a saldi aperti" perché essa doveva avvenire "a saldi chiusi".

Il contribuente eccepisce preliminarmente l'inammissibilità del motivo perché tende ad un riesame delle circostanze di merito e perché lamenta, in realtà, un vizio di motivazione della sentenza impugnata, erroneamente prospettato ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c..

L'eccezione non appare fondata, perché la censura del ricorso dell'ufficio è sull'interpretazione della norma, cioè come debba essere attuato il concetto di neutralità in queste operazioni; non è, quindi, sul fatto.

Ugualmente, la censura non appare riguardare un vizio di motivazione della sentenza, inteso come omissione o insufficienza o contraddittorietà, ma il contenuto dell'interpretazione della norma, per cui correttamente il ricorso è dedotto ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c.

Nel merito, il contribuente eccepisce l'infondatezza del motivo di ricorso perché la cessione "a saldi aperti" è quella che assicura il principio di neutralità dell'operazione di cui all'art. 123 tuir.

Il ricorso è infondato.

Occorre premettere che entrambe le parti appaiono concordi sul fatto che, qualunque metodo sia seguito, si tratti del sistema a "saldi aperti" o "chiusi", il risultato finale non cambia. Quello che, però, muta è la quota di ammortamento deducibile nel singolo periodo di imposta e, di conseguenza, la durata dell'ammortamento. Il controricorrente illustra la circostanza da pag. 15 del controricorso con un esempio numerico chiarificatore.

Peraltro, poiché il diverso metodo ha un impatto sul singolo periodo di imposta, il ricorso ha la sua ragion d'essere, nel senso che non può essere dichiarato infondato per il solo motivo che il risultato

finale dell'intera operazione, sia che si segua una metodologia piuttosto che l'altra, non varia.

L'art. 123 tuir, nella versione vigente dall'1.1.2004 e che, nei primi due commi, è rimasta immutata fino alla sua abrogazione avvenuta ad opera dell'art. 1 legge 24.12.2007, n. 244, affermava:

1. Fra le societa' che hanno esercitato l'opzione di cui alla presente sezione, le cessioni di beni diversi da quelli di cui agli articoli 85 e 87, possono avvenire in regime di continuita' di valori fiscali riconosciuti su opzione congiunta della societa' cedente e cessionaria risultante dal relativo contratto stipulato in forma scritta ed a condizione che dalla dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 122 risulti la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene trasferito.

2. Salvo l'accoglimento dell'istanza di cui al comma 8 dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le perdite fiscali di cui all'articolo 118, comma 2, non possono essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cessionario con la successiva cessione o il successivo conferimento dei beni trasferiti secondo il regime di neutralita' fiscale di cui al comma 1.

Va ricordato che, come messo in luce anche dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 53/e del 2004, la *ratio* dell'art 123 tuir era quella di consentire cessioni infragruppo in regime di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti. Costituiva un regime particolare per i trasferimenti infragruppo di beni diversi da quelli che producono ricavi e plusvalenze esenti, che permetteva, per una migliore allocazione dei beni all'interno del gruppo, di effettuare le operazioni sospendendo, al momento della cessione interna, il pagamento dell'imposta sulla plusvalenza generatasi.

La plusvalenza avrebbe scontato l'imposta solo in seguito, all'eventuale verificarsi di determinate condizioni attinenti alla successiva destinazione del bene.

Attraverso l'art. 123 tuir, la cedente e cessionaria partecipanti al consolidato potevano optare per la neutralità fiscale dell'operazione di cessione, evidenziando nella dichiarazione dei redditi la differenza tra il valore riconosciuto fiscalmente ed il valore contabile. I beni ceduti in regime di neutralità mantenevano il valore fiscale precedentemente riconosciuto al bene trasferito.

In base alla stessa formulazione della norma, l'elemento fondamentale che caratterizza tale regime è, quindi, quello di "continuità nei valori fiscali riconosciuti".

Un riferimento al concetto di "costo fiscalmente riconosciuto" si ritrova nella circolare 112/E/1999 (paragrafo 1.2, Sezione II), che, peraltro, non riguarda il regime del consolidato, in cui l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che "relativamente ai beni plusvalenti, il costo fiscalmente riconosciuto è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 76, comma 1, lettera b), del vecchio TUIR (ora articolo 110), al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti".

Sul punto, va osservato che l'art. 110 tuir, (già art. 76 tuir), norma generale sulle valutazioni delle componenti del reddito di impresa, afferma che il costo di un bene, ai fini della determinazione del reddito ai sensi delle norme seguenti, tra cui l'art. 123, si intende "al lordo delle quote di ammortamento già dedotte".

Pertanto, sia perché, come accennato sopra, la circolare non riguarda specificamente le cessioni interne a società aderenti al consolidato, sia perché non esplicita l'apparente contrasto con la

norma, secondo cui per determinare il valore, lo stesso va considerato "al lordo" dell'ammortamento, la stessa non appare elemento utile.

La dottrina che si è occupata specificamente del problema ha affermato che si tratta di una questione di "modalità di calcolo dell'ammortamento che in concreto si presceglie per il riallineamento dei valori e l'assorbimento della plusvalenza, a seconda che si adatti un sistema a saldi chiusi o aperti", esprimendosi, peraltro, in senso favorevole a questa seconda, ma lasciando intendere che, nell'analisi finale, entrambe sono accettabili perché, alla fine, conducono allo stesso risultato. Tuttavia, come detto, la differenza opera in relazione al singolo periodo di imposta, per cui, se oggetto di accertamento è una singola annualità, la diversa modalità diventa rilevante, incidendo su di essa.

Peraltro, in mancanza di un riferimento specifico nella giurisprudenza, atteso che le pronunce di questa Corte (sez. V, n. 18143 del 2019 e sez. V, n. 25257 del 2018) non sono univoche e, soprattutto, sono rese in contesti diversi da quello del consolidato, il collegio ritiene che la modalità "a saldi aperti" sia più in linea con il principio di continuità perché mantiene esattamente gli stessi valori contabili nella modalità di iscrizione dopo la cessione, ed il cessionario non fa altro che raffigurare contabilmente una situazione che rappresenta, appunto, la continuazione di quanto esposto dal cedente. E' vero che una sostanziale continuità si verifica anche con la modalità "a saldi chiusi", ma la prima appare assicurare una continuità anche formale. Questo porta a ritenere preferibile la tesi sostenuta dal contribuente, che vuole che il cessionario continuerà a operare gli ammortamenti sul costo storico fiscale attribuito al bene in capo al cedente, rispetto a quella dell'ufficio, che vuole che dopo la cessione il costo di riferimento sia quello del valore di libro dedotti gli ammortamenti, cioè al netto degli stessi.

Laddove la CTR, quindi, afferma che con entrambi i metodi si può assicurare la neutralità fiscale, e propende per la metodologia dei saldi aperti, già affermata dalla CTP, ritenendo che questa sia l'interpretazione corretta dell'art. 123, giunge ad una conclusione che non appare censurabile.

Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza e, considerato il valore della causa, si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali liquidate in euro 1.200, oltre euro 200 a titolo di esborsi, spese forfettarie nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4 novembre 2020.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 10 GIU. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella