



M

07438

23

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Potere d'accertamento -  
Componenti di reddito a  
efficacia pluriennale -  
Decadenza - Decorrenza

- dott. Biagio VIRGILIO Presidente
- dott. Francesco FEDERICI Consigliere est. RGN 293/2020
- dott. Giacomo Maria NONNO Consigliere Cron. 4u38
- dott. Filippo D'AQUINO Consigliere P.U. 8/11/2022
- dott. Giancarlo TRISCARI Consigliere

Ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

Sul ricorso n. 293-2020, proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, cf (omissis), in persona del Direttore p.t.,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -

Ricorrente

**CONTRO**

(omissis) (omissis) (omissis), **s.r.l.**, c.f. (omissis) in persona del legale  
rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via Savoia n. 37,  
presso lo studio Deiure, rappresentata e difesa dagli avv. Andrea Zoccali,  
Nicola Caso e Benedetto Colucci -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 2084/02/<sup>2019</sup>~~2020~~ della Commissione tributaria regionale  
della Lombardia, depositata il 15.05.2019;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere dott. Francesco Federici  
nell'udienza pubblica dell'8 novembre 2022;

~~Sentite~~ le conclusioni della Procura Generale, in persona del Sost. Proc.

Generale dott. Mauro Vitiello, ~~nonché delle parti~~ il quale chiede l'accoglimento del ricorso;  
uditi gli avvocati Giannario Rocchitta per la ricorrente e Andrea Zoccali per la controricorrente.

RGN 293/2020  
Consigliere est. Federici

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

1491  
2022

## FATTI DI CAUSA

Dalla sentenza impugnata si evince che L'Agenzia delle entrate notificò alla (omissis) (omissis) | (omissis) (omissis) s.r.l. (ora incorporata nella controricorrente) un avviso d'accertamento con cui, relativamente all'annualità 2011, richiese ai fini Irap una maggiore imposta, oltre interessi e sanzioni.

L'atto impositivo, per quanto qui di interesse, era scaturito dalla ripresa à tassazione della quota d'ammortamento (imponibile pari ad € 265.406,00) dell'avviamento derivante dall'allocatione del disavanzo originato dall'operazione di fusione della (omissis) (omissis) | (omissis) s.r.l. (cd. (omissis) nella (omissis) (omissis) (omissis) s.p.a. (cd. (omissis), poi a sua volta incorporata nell'odierna controricorrente. L'ufficio aveva in particolare ritenuto che la quota d'avviamento fosse indeducibile per violazione dell'art. 6, commi 3 e 4, del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, ed aveva inoltre ritenuto che l'operazione violasse l'art. 10 bis della l. 27 luglio 2000, n. 212.

Era seguito il contenzioso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso della società con sentenza n. 143/23/2018. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate fu respinto con la sentenza n. 2084/02/2019, ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha ritenuto prioritario esaminare la questione della decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere accertativo, ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, rilevando che nel caso di specie la fusione si era perfezionata nel 2004 e a tale annualità occorreva far riferimento quanto all'accertamento della regolarità fiscale dei componenti dichiarati, ancorché l'atto impositivo afferisse alla deduzione della quota annuale d'ammortamento relativa al 2011. Ne ha dedotto che l'avviso d'accertamento notificato nel 2016 fosse tardivo perché l'ufficio era ormai decaduto dal potere d'accertamento sull'operazione.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la pronuncia e ne ha chiesto la cassazione, affidandosi ad un unico motivo. La società ha resistito con controricorso, riproponendo in ogni caso i motivi di ricorso rimasti assorbiti dall'annullamento disposto dalla commissione regionale.

Nella pubblica udienza dell'8 novembre 2022, all'esito della discussione la Procura Generale e le parti hanno concluso e la causa è stata riservata

per la decisione. La società ha ritualmente depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Con l'unico motivo l'Amministrazione finanziaria si duole della falsa applicazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché dell'art. 7 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto all'accoglimento dell'eccezione di decadenza dell'ufficio dal potere d'accertamento.

Sostiene che la decisione sia solo frutto del malgoverno del principio di autonomia dei singoli periodi d'imposta, come pur previsto dall'art. 7, comma 1, del TUIR, e in particolare denuncia l'erronea interpretazione delle norme invocate, laddove la decisione risulta fondata sull'assunto secondo il quale la tempestività del disconoscimento dei presupposti per la deduzione delle quote d'ammortamento doveva essere valutata con riferimento all'anno d'imposta a cui risaliva l'operazione di affrancamento del disavanzo da fusione delle società, e non già -come doveva invece correttamente riconoscersi- al singolo anno d'imposta effettivamente accertato e per il quale si è contestato il diritto del contribuente al beneficio della deduzione. Sostiene che, quand'anche spirati i termini decadenziali previsti dall'art. 43 cit. rispetto alle annualità in cui l'operazione societaria era stata attuata, all'ufficio non era precluso il potere di accertare, per le annualità successive, le conseguenze fiscalmente rilevanti derivate dalla predetta operazione. E poiché oggetto della ripresa erariale era stato il beneficio fiscale, consistente nella deduzione dal reddito della quota d'ammortamento per avviamento relativa al 2011, riconducibile all'operazione contestata, l'avviso d'accertamento notificato nel 2016, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la contribuente aveva l'obbligo di dichiarazione per i redditi del 2011, era tempestivo perché l'Amministrazione finanziaria non era decaduta dal proprio potere impositivo. A tal fine invoca alcuni precedenti della giurisprudenza di legittimità, in linea con le suddette considerazioni.

La difesa della società insiste dal suo canto nel senso opposto e riconosciuto come corretto dalla sentenza impugnata, a sua volta invocando giurisprudenza di legittimità a sé favorevole.

Il motivo è fondato.

Pur rilevando che sulla questione sottoposta ora al vaglio della Corte vi è riscontro di interpretazioni contrastanti nella giurisprudenza, trovandosi pronunce secondo cui nell'ipotesi di beni ammortizzabili, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata la dichiarazione in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, rispetto alla quale sorgono i presupposti del diritto alla deduzione (Cass., 24 aprile 2018, n. 9993), ed altre, di segno opposto, per le quali «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» (Cass., 23 giugno 2010, n. 15178, richiamata anche da 14 dicembre 2018, n. 32410), tale contrasto, con una attenzione rivolta alla generalità delle componenti di reddito ad efficacia pluriennale, è stato di recente composto dalle Sezioni unite, le quali hanno affermato che in caso di contestazione di una tale componente di reddito non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio (Sez. U, 25 marzo 2021, n. 8500; cfr. anche 30 giugno 2021, n. 18372, sebbene per la diversa ipotesi della irrilevanza del periodo d'imposta di creazione di provvista, quando oggetto d'accertamento sia la distribuzione di utili derivanti da ricavi extracontabili; 18 ottobre 2021, n. 28563, in tema di irrilevanza dell'anno di costituzione della riserva di sovrapprezzo di azioni, rispetto al termine di decadenza dal potere accertativo quanto all'annualità di effettiva redistribuzione ai soci della riserva costituita).

Le sezioni unite, partendo dalla considerazione che l'autonomia e l'annualità dei periodi d'imposta sono fattori interpretativi chiave, per essere

l'imposta sul reddito fortemente improntata a questi caratteri (art. 7, comma 1, d.P.R. n. 917 del 1986), e constatando che «la periodizzazione annuale dell'imposta sul reddito e la novazione, tempo per tempo, di ciascuna obbligazione tributaria si riflettono sulla dichiarazione, la quale deve indicare *"annualmente i redditi posseduti"* (art.1 d.P.R. 29 600/73)», giunge innanzitutto a rilevare come «la mera indicazione unilaterale di un fatto, valevole per legge solo per l'anno al quale la dichiarazione si riferisce, non può di per sé esplicitare alcun effetto preclusivo sull'azione dell'amministrazione finanziaria che voglia contestare quello stesso fatto una volta dichiarato *ex novo* in una dichiarazione diversa, in quanto concernente un'altra annualità d'imposta nella quale quello stesso fatto continui a rilevare». Quindi constata che «Da ciò consegue che l'accertamento deve essere possibile, su ogni annualità, anche con riguardo al fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione. Il che equivale ad affermare che la 'definitività', in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della 'preclusività' di sindacato per un periodo successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato».

Al principio di diritto, che questo Collegio condivide ed a cui intende dare continuità, non si è attenuta la Commissione tributaria regionale della Lombardia nella pronuncia impugnata.

La sentenza va pertanto cassata e il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, che, in diversa composizione, oltre che liquidare le spese processuali del giudizio di legittimità, dovrà vagliare l'appello dell'ufficio, oltre che le questioni riprodotte nel controricorso dalla società -qualora, come afferma, non siano mai state esaminate dal giudice di primo grado (e comunque purché riproposte anche in grado d'appello)-, attenendosi al seguente principio di diritto: **«In caso di contestazione della appostazione di quota d'ammortamento relativa all'avviamento derivante dall'allocatione del disavanzo originato da operazioni di fusione, che costituisce componente di reddito ad efficacia pluriennale, e qualora la contestazione trovi**

ragione non nell'errato computo del singolo rateo dedotto, ma nel suo fatto generatore e nel presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in riferimento al termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già ~~del~~<sup>al</sup> termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o sia stato iscritto per la prima volta in bilancio».

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia<sup>tribunale</sup> di II grado della Lombardia, cui domanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

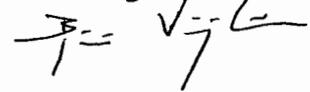
Così deciso in Roma, il giorno 8 novembre 2022

Il Consigliere est.

Francesco FEDERICI  


Il Presidente

Biagio VIRGILIO



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi, 15 MAR. 2023

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
 Dott.ssa Annita Cammarena

