



16064.17

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 1142/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 16064

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. AURELIO CAPPABIANCA - Presidente - Ud. 13/12/2016
Dott. BIAGIO VIRGILIO - Consigliere - PU
Dott. ANTONIO GRECO - Rel. Consigliere -
Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -
Dott. EMILIO IANNELLO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 1142-2012 proposto da:

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

- *ricorrente* -

contro

GRANAROLO SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA F. DENZA 20, presso lo studio dell'avvocato LAURA ROSA, rappresentato e difeso dall'avvocato LORENZO DEL FEDERICO giusta delega in calce;

2016

4696

- **controricorrenti** -

avverso la sentenza n. 116/2010 della COMM.TRIB.REG.
di BARI, depositata il 09/11/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 13/12/2016 dal Consigliere Dott. ANTONIO
GRECO;

udito per il ricorrente l'Avvocato CAMASSA che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'avvocato D'ILIO per
delega dell'avvocato DEL FEDERICO che si riporta agli
atti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per
l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso.



FATTI DI CAUSA

Nel 1997 la spa SAIL - nel 2009 incorporata nella spa Granarolo - acquistava dal Consorzio Romagnolo Produttori Latte l'intero capitale sociale della srl Daunia, con la quale l'anno successivo si fondeva incorporandola: la fusione produceva un disavanzo da annullamento della partecipazione che la SAIL iscriveva nell'attivo della situazione patrimoniale alla voce "Avviamento", da ammortizzare in 25 anni in quote costanti da euro 411.035,83.

La SAIL, ritenendo che "i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo da annullamento" godessero dell'affrancamento dall'imposta previsto dall'art. 6, comma 2, lettera b), del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, faceva concorrere le quote di ammortamento dell'avviamento alla formazione del proprio reddito come componente negativa.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con cinque motivi nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia che, rigettandone l'appello, ha confermato l'annullamento nel merito dell'avviso di accertamento ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP per il 2003 emesso nei confronti della SAIL spa, cui succedeva l'incorporante spa Granarolo.

Il giudice d'appello ha escluso il contestato carattere indebito, per violazione del principio di competenza, della deduzione di costi per consulenze espletate nel 2002 e nel 2003, ma imputate integralmente all'esercizio 2003; ha ritenuto legittima la deduzione di costi per accantonamento di emolumenti da corrispondere ai dipendenti per sopravvenute modifiche retributive, la deduzione di costi relativi a contributi promozionali diversi, e la deduzione di costi per addebito *consumer promotion*, vale a dire per l'attribuzione di una parte del costo di regali relativi a concorsi e campagne del 2002 ma imputata temporalmente al periodo d'imposta successivo, cioè il 2003.

Quanto alla deduzione di costi dal conto spese di avviamento di euro 411.043, relative alla quota di ammortamento per il 2003 del disavanzo di fusione derivante dall'incorporazione della società controllata Daunia Natura srl,



ha disatteso la tesi dell'ufficio secondo cui l'affrancamento del disavanzo sarebbe possibile solo nell'ipotesi in cui il soggetto cedente la partecipazione, poi annullata in sede di fusione, abbia assoggettato a tassazione la plusvalenza, a nulla rilevando la mera "concorrenza", come nel caso di specie, alla formazione del reddito d'impresa. L'asserzione secondo cui il cedente non avrebbe sottoposto a tassazione il suo reddito resta infatti non dimostrata e coinvolge un soggetto giuridico estraneo alla verifica e alle vicende processuali in esame: risulta invece agli atti che al disavanzo di fusione ammortizzato dalla SAIL spa corrisponde una plusvalenza concorrente alla formazione del reddito d'impresa che ha ceduto la quota della Daunia Natura srl, ovvero il Consorzio Romagnolo Produttori Latte s. coop. a r.l. La fattispecie corrisponde esattamente alla previsione della norma di cui alla lettera b), comma 2, dell'art. 6 del d.lgs. n. 358 del 1997, secondo la quale è possibile riconoscere fiscalmente il disavanzo di fusione, e quindi ammortizzarlo, quando i maggiori valori avessero concorso a formare il reddito di una impresa residente, indipendentemente da un versamento di imposta: legittimamente quindi la contribuente aveva computato tra i componenti negativi di reddito 2003 la quota di ammortamento.

La Granarolo spa resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria, con la quale, con riguardo alle questioni poste dal secondo e dal terzo motivo del ricorso in esame, eccepisce il giudicato esterno costituito dalla sentenza di questa Corte n. 16598 del 2015.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Col primo motivo del ricorso, denunciando "violazione e falsa applicazione dell'art. 75 del tuir e dell'art. 2697 cod. civ. Sulla distribuzione dell'onere della prova", l'amministrazione ricorrente lamenta che, in relazione a prestazioni di consulenza professionale espletate, come documentato nella fattura, parte nel 2002 e parte nel 2003, i giudici di merito avrebbero errato imputando integralmente il costo all'esercizio 2003.

Il motivo è infondato, in quanto, a norma dell'art. 75, comma 2, lettera b), del tuir i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione



dei servizi si considerano sostenute "alla data in cui le prestazioni sono ultimate". La CTR ha in proposito accertato che le prestazioni fornite riguardavano una serie di prestazioni così varie e diversificate da essere temporalmente indivisibili, sicché la scelta di imputare integralmente il costo all'esercizio 2003 è conforme anche alla regola, fissata al precedente comma 1, secondo cui le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. Vale quindi il principio della "ultimazione".

Con il secondo motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 358 del 1997", l'amministrazione ricorrente si duole che in base alla norma in rubrica il giudice d'appello abbia ritenuto non esservi alcuna correlazione tra la possibilità di dedurre le quote di ammortamento e il pagamento dell'imposta sul plusvalore, laddove, con esclusivo riferimento al disavanzo da annullamento si sarebbe inteso riconoscere rilevanza fiscale ai maggiori valori iscritti in bilancio a condizione che sia dimostrato che essi scaturiscono da plusvalori in precedenza assoggettati a tassazione, limitandosi la norma a salvaguardare il valore della partecipazione annullata quando altrimenti si verificherebbe una doppia tassazione economica: questa potrebbe verificarsi solo se vi sia stato un effettivo pagamento da parte di una delle due parti perché, in caso contrario, non potrebbe mai verificarsi un doppio assoggettamento a tassazione.

Con il terzo motivo l'amministrazione denuncia insufficiente motivazione in relazione alla prova del maggior valore rispetto al valore di iscrizione in bilancio determinatosi in capo alla società cedente Onsorzio Emiliano Romagnolo Produttori Latte coop. a r.l., censurando, più precisamente, la mancata pronuncia sulla valenza della documentazione prodotta dalla parte, avendo al riguardo esso ufficio ritenuto insufficiente, sotto il profilo probatorio, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

I due motivi vanno trattati congiuntamente in quanto legati.



Ed in proposito giova rilevare che con la memoria depositata in prossimità dell'udienza di discussione la spa Granarolo ha opposto l'efficacia preclusiva del giudicato costituito dalla sentenza di questa Corte 7 agosto 2015, n. 16598.

Il rilievo è fondato, perché tale decisione, resa in controversia fra le medesime parti, ha il medesimo oggetto, ancorché riferita ad un diverso, precedente, periodo d'imposta, vale a dire la sussistenza delle condizioni per la deducibilità - riconosciuta nella sentenza richiamata - di una delle venticinque quote annuali (e quindi di ciascuna delle venticinque quote annuali) in cui era stato suddiviso l'ammortamento relativo al disavanzo di fusione determinatosi a seguito della fusione e dell'incorporazione da parte della contribuente SAIL spa della controllata Daunia Natura srl, senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 358 del 1997.

Costituisce consolidato indirizzo di questa Corte il principio secondo cui, con riguardo alla materia tributaria, "qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a

AG



periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta" (Cass. sezioni unite 16 giugno 2006, n. 13916).

Si è in particolare precisato che "l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente" (Cass. n. 6953 del 2015, n. 2433 del 2013)).



Accertata nella specie l'esistenza del giudicato esterno, il secondo ed il terzo motivo del ricorso devono essere pertanto rigettati.

Col quarto motivo del ricorso, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 73, comma 4, del tuir, l'amministrazione nega la deducibilità, affermata invece dal giudice d'appello, dei costi del conto "accantonamento salario variabile ed incentivi", relativo ad emolumenti aggiuntivi rispetto a quelli previsti dalla contrattazione collettiva, da erogare nell'anno successivo, in quanto non espressamente previsti dal Capo VI del tuir.

Il motivo è fondato, in quanto, a norma dell'art. 73, comma 4, del tuir "non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo", vale a dire il Capo VI del tuir.

E' fondato, infine, il quinto motivo, con il quale denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 75, comma 4, tuir, l'amministrazione censura la ritenuta deducibilità dei costi afferenti il conto "addebito consumer promotion". La ripresa era riferita ad un'indebita deduzione rinveniente da addebito da parte della Granarolo alla SAIL spa di una percentuale di costi sostenuti per il concorso "Regali di alta qualità" basato sulla raccolta di punti". Tra i costi per il periodo gennaio - marzo 2003, da riaddebitare alla SAIL, erano state incluse "sopravvenienze passive regali 2002", le quali erano, evidentemente, di competenza 2002 e non 2003.

AG

In conclusione, vanno accolti il quarto ed il quinto motivo del ricorso, mentre devono essere rigettati il primo, il secondo ed il terzo motivo, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, accogliendo in parte qua in ricorso introduttivo della contribuente.

In considerazione della particolarità della vicenda processuale, vanno compensate fra le parti le spese dell'intero processo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto ed il quinto motivo del ricorso e rigetta il primo, il secondo ed il terzo motivo, cassa la



sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente in relazione ai costi per le consulenze professionali 2002 e 2003 ed in relazione alla deducibilità della quota dell'ammortamento venticinquennale coperta dal giudicato esterno.

Dichiara compensate fra le parti le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma il 13 dicembre 2016

Il consigliere estensore

(Antonio Greco)

Antonio Greco

Il Presidente

(Aurelio Cappabianca)

Aurelio Cappabianca

~~Il Direttore Amministrativo
Dott. Stefano PALUMBO~~

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 28 GIU 2017

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 28 giugno 2017

La presente copia si compone di 9 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92