

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Sentenza 24 aprile 2018, n. 9993

---

Integrale  
ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO - ACCERTAMENTO (IMPOSTE  
SUI REDDITI)

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere

Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Consigliere

Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera - Consigliere

Dott. DELL'ORFANO Antonella - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso n. 12779-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) S.p.A., in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in ROMA, presso lo studio " (OMISSIS)", rappresentata e difesa dall'Avvocato (OMISSIS) giusta procura speciale in calce al controricorso;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 173/45/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il 16.12.2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 6.12.2017 dal Consigliere Dott.ssa DELL'ORFANO ANTONELLA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale De Augustinis Umberto che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale;

uditi l'Avvocato dello Stato (OMISSIS) per la ricorrente e l'Avvocato (OMISSIS) per la controricorrente e ricorrente incidentale.

#### 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. (OMISSIS) 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'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 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'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'articolo 103 c.c., articoli 2 e 4 t.u.i.r., articolo 102, comma 8, t.u.r. e L. 15 maggio 1997, n. 127, articolo 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'articolo 378 c.p.c..

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

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

2.1. Al riguardo, occorre premettere che Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, comma 1, riferibile ai controlli sostanziali ai successivi avvisi di accertamento (così come, del resto, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, comma 1, lettera b, specificamente riferibile ai controlli formali Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 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 (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 7); giacché 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 perentorio.

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'articolo 24 Cost., e' 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 Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 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; e' 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 (perché 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. Ne', in senso contrario, sembrano poter assumere rilievo Cass. 15178/10 o Cass. 12880/08, giacché 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 (ancorché generica e non traducendosi 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'articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

4. In conclusione, accolto il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti gli ulteriori motivi del ricorso incidentale nonché 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'articolo 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 (OMISSIS) 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.