

Civile Sent. Sez. 5 Num. 36978 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 16/12/2022

tributi

### SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 18360/2018 R.G. proposto da:

████████████████████ in persona del l.r.p.t., rappresentata e difesa dall'avv. ██████████ ██████████ ██████████ ██████████, presso cui è elettivamente domiciliata in Roma alla via di ██████████

- *ricorrente* -

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

- *controricorrente* -

Avverso la sentenza n.10562/2017 della Commissione tributaria regionale della Campania, pronunciata in data 22 novembre 2017, depositata in data 13 dicembre 2017 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 novembre 2022 dal consigliere Andreina Giudicepietro ex art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176.

Lette le conclusioni scritte del P.G. Alessandro Pepe, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La [REDACTED] ha proposto ricorso, con due motivi, contro l' Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza n.10562/2017 della Commissione tributaria regionale della Campania, pronunciata in data 22 novembre 2017, depositata in data 13 dicembre 2017 e non notificata, che ha rigettato l'appello della contribuente avverso la sentenza n. 11180/2016 della Commissione tributaria provinciale di Napoli che aveva respinto il ricorso contro gli avvisi di accertamento per Ires relativa agli anni dal 2010 al 2013.

2. Con la sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale dava atto che la controversia aveva ad oggetto il ricorso avverso la revoca di agevolazione fiscale di cui alla legge n.383/2001 (cd. Tremonti *bis*).

La società contribuente aveva goduto dell'agevolazione per la costruzione di due motonavi rivendute nell'anno di imposta 2005, ovvero prima della scadenza del cd. periodo di sorveglianza (pari a due periodi di imposta).

La C.t.p. aveva respinto il ricorso affermando che il termine di sorveglianza ancorato al secondo periodo di imposta non può che equivalere a due annualità.

Secondo parte appellante, qualora l'intenzione del legislatore fosse stata quella ipotizzata nella sentenza di primo grado, sarebbe stato molto più semplice definire esplicitamente il periodo di sorveglianza in termini di 24 mesi dall'effettuazione dell'investimento e non già in termini di imposta; la contribuente deduceva, quindi, l'intervenuta decadenza dall'accertamento.

La C.t.r. riteneva infondate le doglianze dell'appellante, rilevando che il diritto alla fruizione dell'incentivo fiscale era vincolato alla circostanza che i beni oggetto dell'investimento agevolato fossero mantenuti nell'impresa per un periodo ben determinato. Nel caso di specie, la ██████████ con assemblea del 16.9.2004, aveva modificato lo statuto, anticipando la chiusura di esercizio in modo tale da determinare la durata del secondo periodo di riferimento in mesi tre. La giustificazione fornita era stata quella di dover adeguare il periodo di competenza a quello della capogruppo ██████████ ██████████ risultando in fase avanzata alcune trattative per un acquisto estero (dalla francese ██████████).

Secondo i giudici di appello, la contrazione a tre mesi eludeva il periodo di sorveglianza prescritto dalla legge, in quanto la *ratio* della prescrizione era nell'intento di vincolare i beni all'impresa per un periodo minimo, proprio per contrastare lo smobilizzo dei beni in tempi anticipati o troppo ravvicinati, evitando in tal modo un'immissione di cespiti nel patrimonio aziendale al solo fine di ottenere il beneficio fiscale.

Anche in riferimento all'asserita decadenza dall'accertamento, la C.t.r. riteneva che il motivo di censura fosse infondato.

Parte appellante deduceva l'esistenza di una pregressa verifica fiscale nel 2008 e il divieto di reiterazione del controllo, ma la C.t.r. rilevava che nel PVC del 25 luglio 2008 non si evinceva alcun

riferimento alla agevolazione fiscale oggetto dell'odierno contenzioso. Secondo il giudice di appello, l'Ufficio aveva controllato le dichiarazioni presentate per gli anni in trattazione annullando gli effetti di una agevolazione indebita che non era mai stata oggetto di qualsivoglia precedente ed espressa verifica.

3. A seguito di proposta del giudice relatore della VI Sezione, la parte depositava memoria ed il ricorso veniva rimesso dalla VI Sezione alla Sezione ordinaria, non sussistendo le condizioni per procedere ex art.380 *bis* cod. proc. civ..

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione dell'art.112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., e conseguente nullità della decisione per omessa pronuncia, essendosi la C.t.r. illegittimamente sottratta all'ineludibile dovere di statuire circa la dedotta applicabilità del termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 all'azione accertativa da cui in concreto erano scaturiti gli avvisi di accertamento in contestazione.

1.2. Con il secondo motivo, in subordine, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, nonché delle norme e dei principi che stabiliscono la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di compiere accertamenti circa la formazione e l'entità di perdite pregresse riportate a nuovo ex ad. 84 TUIR, con conseguente violazione delle norme e dei principi che regolano la determinazione della base imponibile ai fini Ires, nonché delle norme di rango costituzionale di cui agli artt.3, 24 e 53 Cost.

2.1. Il primo motivo è infondato e va rigettato.

Invero, non si ravvisa alcuna omissione di pronuncia, in quanto la C.t.r. si è espressamente pronunciata, rigettando il motivo di appello relativo all'intervenuta decadenza del potere di accertamento.

2.2. Il secondo motivo, a sua volta, è infondato.

Di recente, le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato il principio secondo cui «in caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale 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» (Cass. S.U. n.8500/2021).

Il principio, per stessa ammissione delle Sezioni Unite, è applicabile al di là dell'ipotesi dedotta nel caso specifico, della svalutazione su crediti degli intermediari finanziari (art.106, co.3<sup>^</sup> Tuir, modificato dopo i fatti di causa), ed investe una casistica ampia e di notevole riscontro pratico, caratterizzata dalla rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali; cioè di elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine.

Importanti applicazioni si hanno - ad esempio - nel riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (art.84 Tuir), nelle quote di ammortamento di beni materiali ed immateriali (artt.102 segg.Tuir), nelle sopravvenienze attive rateizzabili (art.88 Tuir).

La complessità ed eterogeneità di tali fattispecie, infatti, non impediscono una soluzione unitaria al problema del computo della decadenza dal potere di accertamento, che riguarda ogni singolo

periodo di imposta, il quale costituisce l'oggetto di un'obbligazione tributaria autonoma.

Già prima dell'intervento delle Sezioni unite, questa Corte, in tema di deduzione delle poste passive iscritte a bilancio, aveva affermato che <<in tema di imposte sul reddito d'impresa, in presenza di contestazione dell'Amministrazione finanziaria relativa all'insussistenza di una posta passiva iscritta a bilancio, è onere del contribuente dimostrare l'esistenza e l'ammontare della stessa, oltre che l'inerenza all'attività di impresa esercitata ai fini della deduzione, senza che rilevi l'eventuale inerzia dell'Ufficio relativamente alla dichiarazione resa per i periodi di imposta precedenti, contenente la medesima posta, stante l'autonomia di ciascun periodo ai fini dell'esercizio del potere impositivo, tale per cui il termine decadenziale va valutato con riferimento al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione rettificata>> (Cass. n. 14999/2020).

Nel caso in esame, i principi sopra esposti risultano applicabili, in quanto si controverte del riporto in avanti, ex art. 84 T.u.i.r., di perdite derivanti dall'utilizzo dell'agevolazione di cui alla legge n.383/2001 (cd.Tremonti *bis* ), agevolazione concessa per la costruzione di due motonavi e poi revocata, ai sensi dell'a.4, comma 6, l. n.383/2001, a causa della cessione delle due motonavi entro il cd. periodo di sorveglianza.

Pertanto, l'amministrazione, che secondo quanto riportato dalla stessa ricorrente, aveva notificato gli avvisi di accertamento relativi alla annualità 2010, 2011, 2012 e 2013 nell'anno 2015, non è incorsa in alcuna decadenza, dovendosi considerare la decorrenza del termine di cui all'art.43 d.P.R. n.600/1973 dalla dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già dalla dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio.

Per quanto fin qui detto, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente a pagare all' Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 8.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 24 novembre 2022.