



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 54

riunita con l'intervento dei Signori

<input type="checkbox"/>	CASTELLUCCI	GIORGIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MERCURI	GUGLIELMO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CAPPADOZZI	CATALDO	Giudice

SEZIONE

N. 54

REG. GENERALE

N. 25113/09 (riunito)

UDIENZA DEL

31/01/2012 ore 09:00

SENTENZA

N.
70/56/12

PRODOTTA DA

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

06 MAR 2012

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario
[Signature]

sul ricorso n. 25113/09
deposato il 22/09/2009

avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TJB03010010822009 IRAP 2004
contro AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LAZIO

proposto dal ricorrente:

[Redacted]

difeso da:

AVV. TIC. GRANDE - M. DI SIENA - G. D'AYALA VALVA
STUDIO LEGALE CHIUMENTI

[Redacted]

sul ricorso n. 25115/09
deposato il 22/09/2009

avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TJB0801001092009 IRIS 2004
contro AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LAZIO

proposto dal ricorrente:

[Redacted]

difeso da:

AVV. TIC. GRANDE - M. DI SIENA - G. D'AYALA VALVA
STUDIO LEGALE CHIUMENTI

[Redacted]

pag. 1 di 1

FATTO

██████████ proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento n. TTBC301001082009, notificato in data 24.07.2009, recante la rettifica ai fini IRAP presentata per il periodo di imposta 2004.

Esponeva il ricorrente che in data 24.09.2003 la Guardia di Finanza aveva intrapreso una verifica fiscale nei confronti della società ricorrente e aveva redatto un processo verbale di constatazione contenente alcuni rilievi. L'Amministrazione finanziaria sviluppava tale attività ispettiva e rideterminava la base imponibile IRAP per l'anno 2004, ipotizzando: 1) una presunta illegittima deduzione, per un ammontare pari ad € 254.353,96, di una porzione della quota di ammortamento dell'onere pluriennale a suo tempo sostenuto per l'acquisizione dall'██████████ (soc. di diritto statunitense), del diritto esclusivo di lavorazione delle pellicole concernenti le produzioni cinematografiche; 2) una presunta illegittima deduzione, per un ammontare pari a € 604.518,73, della quota di ammortamento relativa all'edificio sede della società per non meglio qualificate irregolarità nella procedura di rivalutazione dello specifico cespite ex l. 341/2003; 3) una presunta illegittima deduzione dei costi relativi ad alcuni patti di non concorrenza stipulati tra la ██████████ e taluni soci suoi ex dipendenti relativamente alle somme corrisposte nel 2004, pari ad € 37.881,70.

Sulla base di quanto sopra esposto l'Ufficio rilevava la presenza di minori componenti negativi indennamente dedotti ed accertava, ai fini Irap, una maggiore imposta pari ad € 38.112,00, oltre sanzioni.

Il ricorrente, a fronte di tali contestazioni, osservava: 1) la determinazione della quota di competenza dell'onere pluriennale era stata corretta, perché il costo pluriennale era avvenuto nel 1998 ed era stato ammortizzato per il periodo di otto anni, cioè fino alla cessazione di efficacia del contratto stesso, fissata nel 2006. L'Ufficio aveva invece dilatato il periodo di ammortamento in dieci anni e ciò in base al fatto che le parti avevano pattuito che il contratto avesse efficacia retroattiva (quindi anche prima della sottoscrizione), dalla data del 01/10/1996. Tale operazione però non era condivisibile per la ragione che la retroattività invocata dall'Ufficio, al fine della rideterminazione del periodo di ammortamento, è un evento che attiene esclusivamente ai rapporti tra i contraenti e non può determinare una antergazione del fenomeno economico di riferimento come l'ammortamento del costo sostenuto. Inoltre la soluzione invocata dall'Ufficio avrebbe violato i principi della competenza e dell'inerenza. 2) I rilievi dell'Ufficio in tema di rivalutazione del fabbricato industriale consistono nelle seguenti considerazioni: a) la società non avrebbe provveduto a rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea in quanto avrebbe escluso dall'ambito della rivalutazione le spese incrementative sostenute in relazione al fabbricato; b) avrebbe scelto di adottare la tecnica che prevede la rivalutazione sia del costo storico che del fondo di ammortamento, mentre le percentuali di rivalutazioni delle due ipotesi, sono differenti; c) la società non avrebbe rispettato il vincolo del costo di sostituzione in modo che dopo la rivalutazione, il valore del fabbricato sarebbe superiore a quello di un bene nuovo della medesima tipologia. A tutti tali rilievi il ricorrente replicava argomentando che non era stato violato alcun obbligo specificamente previsto, con la conseguente infondatezza dei rilievi operati. 3) L'Ufficio aveva ritenuto indeducibili i compensi corrisposti ad ex dipendenti nel 2004 in relazione a patti di non concorrenza, per la violazione dell'obbligo di durata triennale previsto dall'art. 2125 del C.c. a tale argomento replicava il ricorrente che il termine era stato rispettato e comunque i costi erano stati certamente sostenuti e quindi erano detraibili anche nella ipotesi di essere natura fiscale.

gk

L'Agenzia delle Entrate interveniva nel giudizio e contestava tutti gli argomenti del ricorrente confermando la fondatezza del proprio operato. Il ricorrente presentava una memoria in replica, confermando a sua volta le critiche alle scelte operate dall'Ufficio.

La stessa [redacted] presentava altro ricorso avverso l'avviso di accertamento n. TJB 0801001092009 recante la rettifica della dichiarazione ai fini IRES presentata per il periodo di imposta 2004 con la irrogazione delle sanzioni. La ricorrente esponeva i medesimi argomenti e l'Ufficio si costituiva confermando il proprio accertamento; la società ricorrente replicava con memoria che ripeteva gli argomenti già sostenuti. La Commissione disponeva la riunione dei ricorsi a quello RGR n. 25113-09, e quindi, dopo la discussione, decideva come da separata ordinanza.

DIRITTO

Il primo argomento oggetto dei ricorsi riuniti è il recupero della quota di oneri pluriennali ritenuti dall'Ufficio non spettanti pari ad € 254.353,96

Tale rilievo ha avuto origine dalla circostanza per cui la parte ricorrente, in seguito al contratto denominato "*Nomination and payment agreement*", stipulato con la [redacted] in data 11.08.1998, ha concordato con quest'ultima il pagamento della somma di USD 10.000.000,00, a fronte del fatto che la società americana ha concesso alla odierna ricorrente l'esclusiva della lavorazione delle proprie pellicole cinematografiche. Il pagamento avveniva in data 07.10.1998 e le parti comunque prevedevano nel contratto che l'efficacia del medesimo fosse retrodatata di due anni cioè al 01.10.1996.

Ciò premesso in fatto, si osserva che l'Ufficio ha ritenuto non corretto il comportamento della società ricorrente che, ricomprendendo l'importo corrisposto alla società americana tra gli oneri pluriennali disciplinati dall'art. 74, comma 3, TUIR n. 917/1986, ora art. 108 comma 3, ha ritenuto di ammortizzare la somma pagata, anche se riferita ad un periodo complessivo di dieci anni, in 8 quote restanti, corrispondenti alle annualità ricomprese tra la stipula e la cassazione degli effetti del contratto (30.09.1999 - 30.09.2006), senza tenere conto dell'espressa pattuizione contrattuale secondo cui l'efficacia del contratto doveva essere retrodatata al 01.10.1996, coprendo così un intero decennio. Conseguentemente, secondo l'Ufficio, i relativi ammortamenti dovevano invece essere ripartiti su dieci esercizi, mediante imputazione a ciascun esercizio di 1/10 della spesa complessiva.

In altri termini, secondo la tesi impositiva, per effetto della retrodatazione la ricorrente avrebbe dovuto "allungare" il periodo di ammortamento; di conseguenza il costo ammortizzabile sarebbe rimasto invariato ma, di fatto, la contribuente non potrebbe dedurre le quote di ammortamento imputabili al periodo precedente alla conclusione del contratto, non essendo ovviamente possibile operare una deduzione a posteriori.

In buona sostanza, l'A. E. propugna un'interpretazione strettamente letterale dell'art. 103, c. 1, TUIR, ai sensi del quale "*Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto.*"

In accoglimento del motivo di ricorso, si ritiene invece che la norma vada correttamente interpretata secondo un canone di ragionevolezza, attribuendo decisivo rilievo all'inciso che prevede, quale condizione necessaria per la deducibilità, "*l'iscrizione nell'attivo del*

bilancio”, iscrizione che, ovviamente, non può che avvenire in epoca successiva alla materiale conclusione del contratto e al sostenimento del relativo costo

Infatti, è palese che prima della conclusione del contratto non può sussistere alcuna iscrizione in bilancio e, quindi, nessuna deducibilità di (inesistenti) quote di ammortamento a fronte di altrettanto inesistenti costi.

Pertanto, si reputa corretto l'operato della ricorrente nella convinzione che l'art 103 sopra riportato si interpreti nel senso per cui la determinazione delle quote costanti di ammortamento, vada riferita al periodo di utilizzo del diritto inteso come quello decorrente dalla stipula del contratto al suo termine convenzionale, a prescindere dalla circostanza che i contraenti, nell'ambito dei loro rapporti privatistici, abbiano inteso vincolarsi con efficacia retroattiva

Del resto, una contraria interpretazione equivarrebbe a legittimare l'irrogazione di una sanzione “impropria” –consistente nella perdita della quota di ammortamento riferibile agli esercizi anteriori all'iscrizione in bilancio del costo di acquisizione- quale conseguenza della retrodatazione degli effetti del contratto, cioè di una pattuizione perfettamente legittima, con evidente lesione, tra gli altri, dei principi di riserva di Legge e di capacità contributiva (art.53, Cost.)

Il secondo argomento oggetto del ricorso è quello relativo alla rivalutazione dell'immobile ex Legge 342/2000

Come noto, gli artt. da 10 a 16 della L. 21 novembre 2000, n.342 (cd. collegato fiscale alla finanziaria 2000), hanno dettato disposizioni sulla rivalutazione volontaria dei beni delle imprese.

Attuando tale normativa, la Ricorrente ha, per l'appunto, “rivalutato” il fabbricato industriale presso il quale ha la sede sociale e svolge l'attività

A tale scopo, la norma di cui all'art.11, L. n.342/2000, prescrive che la rivalutazione debba riguardare *“tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea”*, e la disposizione attuativa di cui all'art.4, comma 5, D.M. 13/04/2001, individua le “categorie omogenee” da utilizzare.

Una prima critica avanzata dall' Ufficio impositore consiste nella circostanza che la Ricorrente non avrebbe associato a “rivalutazione” tutti i propri beni immobili ma tale eccezione risulta priva di fondamento, in quanto, come pacificamente emerge dagli atti processuali, la ██████████ è proprietaria del solo immobile sopra individuato che risulta iscritto in catasto quale unico immobile di cui risultano inesistenti altri immobili omogenei da inserire nella medesima categoria

Del resto, la ratio della norma è di estrema chiarezza, esprimendo la necessità che il soggetto che opta per la rivalutazione sottoponga a tale procedimento – con il versamento della relativa imposta- tutti gli immobili posseduti e non solo quelli per i quali la rivalutazione risulti di immediato interesse; nel caso di specie, tale condizione è stata soddisfatta avendo la Società provveduto a rivalutare l'unico immobile posseduto (e unitariamente accatastrato).

Al predetto fine, la Società, tra quelle astrattamente utilizzabili, si è avvalsa della metodologia di rivalutazione più “tipica”, cioè quella prescritta dall'art 5, primo periodo, del

D.M. n.162/2001, che prevede di rivalutare sia i costi storici che il fondo di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti

In tal modo, la ricorrente, come risulta dallo stesso Avviso di Acc.to, ha provveduto a rivalutare il costo storico dell'immobile risultante dall'apposito libro, considerando le spese incrementative, per un importo di lire 21.282.026.878 (pari a euro 10.991.249,61); rivalutando, altresì, il relativo fondo d'ammortamento per lire 11.481.894.029 (euro 5.929.903), da cui un saldo di rivalutazione pari a lire 9.800.132.849 (euro 5.061.346,00), e perfezionando il procedimento con il versamento integrale dell'imposta sostitutiva di euro 1.022.022,00.

In relazione a tale "duplice" rivalutazione, l'Ufficio ha censurato l'operato della parte laddove la percentuale adottata per la rivalutazione del costo storico (2,5842%) divergerebbe dall'analoga percentuale utilizzata per il fondo (2,532%), ma, come esattamente evidenziato dalla ricorrente, tale scostamento è mantenuto entro il limite assolutamente esiguo dello 0,0522% -praticamente fisiologico- che, sicuramente, non può inficiare la rivalutazione eseguita dalla parte.

Infine, la norma sulla rivalutazione di cui all'art.11, 2° c., L. n.342/2000, prevede il limite per il quale *"i valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentari italiani o esteri"*, disposizione estesa *"anche ai fini fiscali"* dall'art.6, 1° c., del D.M. attuativo 162/2001

In altri termini, il Legislatore, onde impedire l'"inquinamento" da parte di valori da rivalutazione evidentemente eccessivi rispetto al reale valore dell'immobile, ha posto un limite costituito dal cd. <costo di sostituzione>, espressione di un valore che può essere identificato in quello "commerciale".

E' palese che tale <costo di sostituzione> non possa che essere individuato tramite un'apposita perizia redatta da un Tecnico espressamente incaricato.

Nel caso di specie, come si legge nell' Accertamento, la Perizia effettivamente commissionata dalla Ricorrente ha stimato il valore di mercato (costo di sostituzione) dell'immobile in lire 20.000.000.000 (pari a euro 10.329.138,00), mentre, si rammenta, il valore "rivalutato" ammontava a euro 10.991.249,61.

Anche in tal caso lo scostamento non appare talmente significativo da inficiare la rivalutazione operata dalla ricorrente ma, in ogni caso, l'Ufficio non ha fornito debita dimostrazione della propria pretesa.

Infatti, il già citato art.6 del decreto attuativo dispone che, ai fini della verifica del rispetto del limite economico, il valore netto del bene risultante dal bilancio nel quale la rivalutazione è eseguita deve essere aumentato della maggior quota di ammortamento derivante dal valore rivalutato.

A tal proposito, l'Ufficio non ha in alcun modo illustrato di aver osservato il sopra riportato disposto che impone, ai soli fini della verifica in oggetto, di considerare gli ammortamenti conteggiati sul costo storico né ha sviluppato alcun calcolo in tal senso.

Ad *abundantiam* si esprime la convinzione che l'inosservanza del «limite» non possa, comunque, condurre all'inefficacia dell'intero procedimento di rivalutazione ma debba, eventualmente, comportare la mera riduzione del valore rivalutato a quello del «costo di sostituzione».

Per i sopraesposti motivi, i ricorsi meritano accoglimento anche sul punto:

Il terzo punto oggetto del ricorso è la pretesa ineducibilità dei compensi corrisposti a fronte di patti di non concorrenza.

Rilevava sul punto l'Ufficio che la ██████████ per fronteggiare la concorrenza delle società operanti nello stesso settore economico, aveva stipulato con i propri dipendenti un patto di non concorrenza, ai sensi dell'art. 2125 C.c. con il quale gli ex dipendenti si impegnavano a non svolgere attività lavorativa concorrente a fronte di un compenso. In particolare poi l'Ufficio rilevava che per due dipendenti, Macagni e Ferragne, risultava che i patti stipulati avevano avuto durata superiore ai tre anni previsti dalla citata norma civilistica, e pertanto l'Ufficio aveva recuperato i compensi erogati oltre il termine del triennio, considerando gli stessi accordi nulli per i periodi eccedenti.

Sul punto si osserva che la norma contenuta nell'art. 2125 C.c. non stabilisce alcuna nullità del contratto nella ipotesi in cui si pattuisca un termine superiore al triennio, limitandosi solo a prevedere la inefficacia tra le parti di tale maggiore termine. Da ciò consegue in primo luogo, che non possono definirsi i due contratti nulli per la parte eccedente il triennio, ben potendo il dipendente accettare di non avvalersi della inefficacia prevista dalla normativa stessa. Pertanto è irrilevante la verifica, su cui vi è contrasto tra le parti, circa la effettiva durata dei due contratti citati.

Inoltre è vero anche che, per valutare il rispetto del principio della inerenza di un costo, questo si deve mettere in relazione solo con l'attività esercitata dall'impresa, essendo irrilevante la validità legale, che nella fattispecie peraltro sussiste, dell'accordo di cui lo stesso prende origine.

Anche questo motivo dei ricorsi riuniti merita pertanto accoglimento e, conseguentemente, vanno annullati gli atti impugnati. La complessità della materia consente la compensazione delle spese.

P. q. m.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sez. 54, accoglie i ricorsi riuniti ed annulla gli atti impugnati. Spese compensate.

Così deciso in Roma il 31.01.2012

Il Presidente rel

(dr. Giorgio Castellucci)
