

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23827 Anno 2016

Presidente: CAPPABIANCA AURELIO

Relatore: TERRUSI FRANCESCO

Data pubblicazione: 23/11/2016

**SENTENZA**

sul ricorso 21960-2012 proposto da:

ACQUA & TERME DI FIUGGI SOCIETA' UNIPERSONALE PER  
AZIONI IN LIQUIDAZIONE E CONCORDATO in persona del  
Liquidatore e legale rappresentante pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA VIA GIUSEPPE CUBONI  
12, presso lo STUDIO MACCHI DI CELLERE GANGEMI,  
rappresentato e difeso dagli avvocati STEFANO  
PETRECCA, ROSAMARIA NICASTRO giusta delega a margine;

2016

3378

- *ricorrente* -

**contro**

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;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 469/2011 della  
COMM.TRIB.REG/<sup>DEL LAU<sup>o</sup></sup>SEZ.DIST. di LATINA, depositata il  
27/06/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 28/09/2016 dal Consigliere Dott.  
FRANCESCO TERRUSI;

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

udito per il controricorrente l'Avvocato ZERMAN che  
si riporta agli atti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. MARIELLA DE MASELLIS che ha concluso  
per l'inammissibilità in subordine il rigetto del  
ricorso.



21960-12

## Svolgimento del processo

La società Acqua & Terme di Fiuggi (*hinc* società) stipulava, nell'anno 1998, con la San Pellegrino s.p.a., un accordo transattivo previdente la reciproca rinuncia a crediti e, in corrispettivo del riacquisto del magazzino di bottiglie d'acqua oligominerale distribuite e commercializzate dalla San Pellegrino, l'obbligo di pagare un residuo prezzo di lire 10 mld.

Nel bilancio di esercizio la società indicava tra le "immobilizzazioni immateriali" la somma di lire 33.977.683.770, pari a uno dei crediti vantati nei riguardi della San Pellegrino al netto dell'Iva, come oneri pluriennali di sviluppo, con quota di ammortamento per  $\frac{1}{4}$  (lire 8.494.420.943).

L'agenzia delle entrate notificava un avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione mod. Unico della società per l'anno 1999.

In particolare, tenuto conto dell'accordo transattivo suddetto, recuperava a tassazione, ai fini dell'Irpeg, la quota ammortizzata del credito e la quota residua e, ai fini dell'Irap, la sola quota ammortizzata, non avendo la sopravvenienza passiva concorso a determinare il valore netto della produzione rilevante ai fini di questa imposta. A dire dell'amministrazione, la rinuncia al credito, convenuta in sede transattiva, era da

1



considerare appostata in maniera illegittima, non essendo qualificabile come costo di sviluppo di mercato.

La società impugnava l'avviso di accertamento nella parte afferente l'Irap, contestandone il fondamento in ragione dello scopo della transazione, finalizzata al conseguimento di obiettivi industriali e di riequilibrio del mercato, con liberazione dal soggetto distributore, e di tutela del marchio.

L'adita commissione tributaria provinciale di Frosinone rigettava l'opposizione con sentenza confermata, in appello, dalla commissione tributaria regionale del Lazio, sez. dist. di Latina.

La società ha proposto ricorso per cassazione sorretto da tre motivi, poi illustrati da memoria.

L'amministrazione ha resistito con controricorso.

#### Motivi della decisione

I. - Col primo mezzo la società ricorrente denuncia il difetto di motivazione dell'impugnata sentenza per non aver analizzato compiutamente l'accordo transattivo e le ragioni della sua sottoscrizione, da individuare nell'intento di riequilibrare il mercato e, soprattutto, di impedire la perdita di valore del marchio e dell'avviamento.



Il motivo è inammissibile perché teso a contrastare l'interpretazione del contratto quanto ai suoi fini pratici.

Proprio esaminando l'accordo la commissione tributaria è giunta a confermare la conclusione dell'amministrazione finanziaria, secondo cui la rinuncia al credito, tanto più in quanto avvenuta nell'ambito della transazione, doveva essere intesa come mera sopravvenienza passiva da imputare interamente, ex art. 88 dell'allora Tuir, nel periodo d'imposta 1998, in cui l'evento era sopravvenuto.

E' sufficiente osservare che, per costante giurisprudenza, in tema di interpretazione del contratto il sindacato di legittimità non può investire il risultato interpretativo in sé, che appartiene all'ambito dei giudizi di fatto riservati al giudice di merito, ma solo la verifica del rispetto dei canoni legali di ermeneutica e della coerenza e logicità della motivazione adottata, con conseguente inammissibilità di ogni critica alla ricostruzione della volontà negoziale operata dal giudice di merito che si traduca in una diversa valutazione degli stessi elementi di fatto da questi esaminati (ex aliis, Sez. 3<sup>a</sup> 2465-15; 2074-02; da ultimo Sez. 3<sup>a</sup> n. 10891-16).

II. - Col secondo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2423, 2423-



bis e 2426, primo comma, n. 5, cod. civ., nonché dell'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997, per avere il giudice d'appello trascurato di considerare le argomentazioni difensive intese a sostenere la correttezza dell'appostazione di bilancio, d'altronde vagliata dal collegio sindacale.

Secondo la ricorrente, il presupposto unico e sufficiente per la capitalizzazione della spesa e la relativa iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale, con correlativa imputazione a conto economico del solo costo di ammortamento ripartito in più annualità, era da individuare nell'utilità pluriennale; e a ogni buon conto la sentenza aveva omesso di pronunciarsi sull'insindacabilità delle scelte contabili da parte dell'ufficio, in quanto avallate dal collegio sindacale.

Il motivo è infondato.

III. - Diversamente da quanto sostenuto mercé quest'ultima affermazione, giova dire che la commissione tributaria ha implicitamente ritenuto sindacabile sia dall'amministrazione finanziaria, sia dal giudice, la scelta dell'appostazione di bilancio dal punto di vista della legittimità, al punto che l'ha sindacata nel quadro della verifica della pretesa fiscale.

In tal guisa essa si è pronunciata sulla speculare eccezione della società, rigettandola.



IV. - In ordine al profilo sostanziale, della correttezza o meno della prescelta appostazione e dei riflessi sull'Irap, è poi necessario evidenziare che secondo la disciplina civilistica, al criterio di competenza economica, costituente il principale indice di riferimento per determinare il reddito di esercizio, si fa eccezione per i costi idonei a produrre utilità pluriennali.

Tali costi, appunto per la loro idoneità funzionale, possono essere spesi in più esercizi.

Tra essi rientrano quelli da indicare nell'attivo dello stato patrimoniale sotto la voce "immobilizzazioni immateriali" (art. 2424 cod. civ.), per i quali - costi di impianto e ampliamento, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale e simili - il richiamato art. 2426, primo comma, n. 5, prevede la possibilità di iscrizione nell'attivo con il consenso del collegio sindacale e l'ammortizzazione entro un periodo non superiore a cinque anni.

L'utilità pluriennale, evocata dalla ricorrente, costituisce il presupposto per la capitalizzazione della spesa e per la sua iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale, con correlativa imputazione al conto economico del solo costo di ammortamento ripartito in più annualità.



Tuttavia non si identifica con il mero vantaggio (o con la mera prospettiva di vantaggio) derivante da un'operazione positiva, da un buon investimento o da un risparmio di spesa, ma deve configurarsi quale ricavo d'impresa che si pone in immediata correlazione con il costo e a esso appare direttamente riferibile (cfr. Sez. 1<sup>a</sup> n. 17210-04).

Poiché il bilancio costituisce la rappresentazione della situazione patrimoniale della società, redatto a chiusura di ogni esercizio per rilevarne utili e perdite, l'utilità cui allude l'art. 2426, primo comma, n. 5, cod. civ. va considerata in termini oggettivi, e altro non può essere che il ricavo d'impresa direttamente collegato al costo sostenuto in un determinato esercizio, tale da manifestarsi, in termini di utilità economica generata appunto dal costo, anche in esercizi successivi.

A tali principi non fanno eccezione le immobilizzazioni immateriali.

V. - Nella specie la società aveva molto semplicemente, per quel che risulta dalla sentenza impugnata, rinunciato a un credito nel contesto di una transazione, ritenendo di poter trarre vantaggio dalla transazione medesima in relazione a eventuali futuri sviluppi di mercato.

Le condizioni legittimanti la prescelta modalità di appostazione in bilancio erano dunque palesemente



insussistenti, giacché - come giustamente la commissione tributaria ha osservato - si era dinanzi a un costo che la ricorrente aveva ritenuto di sopportare a fini transattivi; fini che la stessa ricorrente ha nel ricorso esplicitato, mentovando l'opportunità di porre termine a una potenziale lite con la società distributrice di prodotti a proprio marchio e poi liberare il mercato da tale società, per i dedotti riflessi che altrimenti si sarebbero potuti avere sull'appannamento del marchio e del prodotto.

VI. - Col terzo motivo è infine dedotta la nullità della sentenza per omessa pronuncia sull'eccezione di illegittimità dell'avviso di accertamento perché viziato da "eccesso di potere", nella forma sintomatica della contraddittorietà con altri provvedimenti della medesima amministrazione.

Il terzo motivo è inammissibile in prospettiva di autosufficienza.

Non risulta infatti, dal ricorso, che la ricorrente abbia prospettato la questione come specifico motivo di opposizione avverso l'atto tributario. E devesi confermare l'indiscusso principio secondo cui il processo tributario, modellato sull'impugnazione di un atto rientrante in un ben definito elenco (art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992), investe il profilo impositivo nei



limiti dei motivi sottoposti dal contribuente all'esame del giudice di primo grado, ai sensi dell'art. 18, secondo comma, lett. e), del medesimo d. lgs. Donde il principio regolatore di tale processo è che esso abbia un oggetto rigidamente delimitato dal tipo di atto impugnabile e dalle contestazioni comprese nei motivi dedotti col ricorso introduttivo (artt. 18 e 24 d. lgs. n. 546-92), i quali motivi costituiscono la *causa petendi* rispetto all'invocato annullamento dell'atto impugnato e rendono inammissibile ogni successivo mutamento di deduzioni (*ex plurimis*, Sez. 5<sup>^</sup> n. 22010-06; n. 7766-06; più di recente, Sez. 5<sup>^</sup> n. 19337-11; n. 13934-11).

VII. - Il ricorso è rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

p.q.m.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese processuali, che liquida in euro 7.200,00 per compensi, oltre le spese prenotate a debito.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 28 settembre 2016.

Il Consigliere estensore  
*Francesco Turi*  
N

Il Presidente

*Scen*