Sentenza del 03/10/2018 n. 24008 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava alla società O. S. Italia spa un avviso di rettifica della dichiarazione Ires, Irap ed Iva afferente l'esercizio 1.4.2003/31.3.2004, con cui contestava la deduzione di costi non di competenza per Euro 689.449 relativi ad una fattura emessa dalla O. S. Hong Kong con la clausola FOB (Franco a bordo), costi che secondo l'Ufficio andavano contabilizzati nell'esercizio precedente, dovendosi avere riguardo alla data di avvenuto imbarco materiale della merce; inoltre riprendeva a tassazione ai fini Iva la somma di Euro 54.949 risultante da sei fatture di cessione di merci all'esportazione non esibite.

La società proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Milano che lo accoglieva parzialmente con sentenza n. 89 del 2009, annullando la ripresa di Euro 689.449 relativa a costi indeducibili e riducendo ad Euro 23.749 la ripresa ai fini Iva.

La società proponeva appello e I"Agenzia delle Entrate si costituiva proponendo appello incidentale. La Commissione tributaria regionale con sentenza n. 118 del 23.11.2011 accoglieva l'appello principale della società e rigettava l'appello incidentale dell'Ufficio. Il giudice di appello confermava la correttezza formale del rilievo dell'Ufficio ma riteneva che "l'inesistenza di un danno all'erario rende ingiustificato il recupero a tassazione", trattandosi di "mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

Contro la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate propone tre motivi di ricorso per cassazione.

La società resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato avverso la sentenza di appello "nella parte in cui erroneamente ritiene che vi sia stata una falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, lett. a) e per l'effetto (chiede di) dichiarare nullo o annullare l'atto di imposta dedotto in giudizio".

Motivi della decisione

A) Ricorso principale.

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione degli artt. 7, 92 e 109, comma 1 e comma 2, lett. a) nuovo testo e art. 59 e art. 75 lett. a) vecchio testo del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui non ha applicato la regola ivi prevista secondo cui le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla data di consegna o spedizione, e non ha applicato la regola secondo cui le merci non vendute nell'esercizio di

competenza dovevano essere indicate tra le rimanenze finali e quindi costituire esistente iniziali del periodo di imposta successivo.

2. Secondo motivo: "Violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3" nella parte in cui non ha posto a carico della contribuente l'onere di dimostrare che la deduzione del costo in un anno diverso da quello di competenza non aveva arrecato danni all'Erario.

3. Violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, secondo periodo in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui ha attribuito valenza meramente formale alla violazione.

I motivi, da esaminare congiuntamente, sono fondati. Lo stesso giudice di appello afferma che, "il puntuale rispetto del criterio della competenza temporale avrebbe reso necessaria l'imputazione del costo di acquisto nell'esercizio di spedizione della merce (2002/2003) ma anche l'appostazione del correlativo incremento nelle rimanenze finali"; tuttavia ritiene che "la disapplicazione della regola generale sulla competenza delle spese non ha comportato nella specie alcuna sottrazione di materia imponibile, mentre è la ripresa a tassazione della posta contabile a condurre ad una alterazione, in danno del contribuente, del risultato economico dell'esercizio oggetto dell'imposta".

Posta come pacifica l'avvenuta violazione della regola di imputazione temporale dei componenti positivi e negativi del reddito alla stregua del principio di competenza stabilità dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, con conseguente indeducibilità dei costi contabilizzati in un periodo diverso da quello di competenza, erra il giudice di appello che utilizza la norma di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3 dettata ai soli fini della disapplicazione delle sanzioni in caso di violazioni senza danno erariale, per annullare il debito di imposta generato dalla illegittima deduzione di costi non di competenza. E' ugualmente errata l'affermazione della natura meramente formale della violazione consistente nella imputazione ad un determinato periodo di imposta di costi ad esso estranei, trattandosi all'evidenza di violazione direttamente incidente sulla determinazione del reddito di impresa dell'anno di imposta in cui è avvenuta la contabilizzazione di componenti negativi ad esso estranei.

Neppure sussiste una violazione del divieto di doppia imposizione paventata dalla controricorrente, avendo questa Corte affermato il principio che in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione; nè l'applicazione di detto criterio implica di per sè la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta versata nella annualità in cui ha omesso di contabilizzare costi di competenza, richiesta proponibile, a norma dell'art. 2935 c.c. (applicabile anche ai termini di decadenza: v. Cass. 9151/91) a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi indebitamente dedotti nella annualità non di competenza. (Sez. 5, Sentenza n. 6331 del 10/03/2008).

B) Il ricorso incidentale condizionato è inammissibile perchè consta di una mera allegazione della falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 in assenza totale di illustrazione delle ragioni per cui si ritiene che tale violazione di legge vi sia stata. Il ricorso incidentale è comunque infondato per le medesime ragioni indicate nella trattazione del ricorso principale.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, all'accoglimento del ricorso principale con cassazione della sentenza impugnata segue la decisione della causa nel merito, con rigetto del ricorso introduttivo presentato dalla contribuente.

Spese regolate come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale e dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso principale accolto, e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Così deciso in Roma, il 30 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza