Sentenza del 06/06/2019 n. 15320 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - CRITERI DI VALUTAZIONE Componenti del reddito - Individuazione - Riferimento all'esercizio di competenza - Condizioni - Certezza e determinabilità - Onere della prova - Ripartizione tra Amministrazione finanziaria e contribuente - Componenti determinabili a mezzo di un procedimento amministrativo - Imputazione all'esito dell'espletamento - Irrecuperabilità - Fattispecie.

Massima:

In tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dall'art. 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative; in particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare. (Nella specie, la S.C. ha annullato la gravata sentenza che aveva incluso tra i componenti negativi di reddito somme non incassate fatte oggetto di precetto, accogliendo il ricorso agenziale che ne assumeva la deducibilità in altro esercizio, una volta divenuta certa la loro irrecuperabilità).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. - La F. s.p.a. ha proposto ricorso, dinanzi alla Commissione provinciale tributaria di Catania, avverso l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) con il quale l'Agenzia delle entrate, a seguito della rettifica della dichiarazione Mod. Unico 2004 per il periodo d'imposta 2003, ha proceduto al recupero di maggiori imposte in capo alla società per l'importo complessivo di Euro 751.425,00, di cui Euro 288.458,00 a titolo di Irpeg, Euro 13.636,00 a titolo di Irap, Euro 49.079,00 a titolo di Iva ed Euro 400.252,00 quale sanzione amministrativa pecuniaria.

L'Agenzia delle Entrate, nel costituirsi in giudizio, ha contestato le doglianze di parte.

Con sentenza n. 394/04/08, depositata in data 16 settembre 2008, la Commissione tributaria provinciale di Catania ha accolto parzialmente il ricorso, annullando l'accertamento limitatamente al maggiore imponibile Irpeg, determinato in Euro 848.403,00, ritenendo sul punto ininfluente l'accertamento per effetto del concordato preventivo biennale.

2. - La Commissione tributaria regionale della Sicilia, con sentenza n. 154/31/10, depositata il 20 maggio 2010, in parziale accoglimento dell'appello della F. S.p.A. e in riforma della sentenza impugnata, ha dichiarato legittime tutte le deduzioni effettuate dalla contribuente ad eccezione di quella relativa alle spese di intermediazione.

3. - L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

La contribuente si è costituita con controricorso.

In prossimità dell'udienza, la controricorrente ha depositato una memoria difensiva con la costituzione di un nuovo difensore.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 57 e 58, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Parte ricorrente, in particolare, eccepisce l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, da parte della Commissione tributaria regionale avendo i Giudici deciso in favore della tesi di parte appellante nel giudizio di secondo grado sulla base di atti prodotti, per la prima volta, nel procedimento di seconda istanza. In tale sede, la controparte avrebbe fatto valere, per la prima volta, rispetto alle contestazioni proposte nel ricorso introduttivo, l'eccezione finalizzata alla contestazione delle spese di ristrutturazione del complesso alberghiero.

La produzione in appello dei contratti stipulati con la società E.S. s.r.l. (già esistenti all'atto della proposizione del ricorso introduttivo e non prodotti in quella sede) e la contestazione delle spese di ristrutturazione dell'albergo (non espressamente contestate in primo grado pur confluendo nell'importo recuperato), secondo quanto argomentato dall'Agenzia delle entrate, era del tutto inammissibile e non poteva essere esaminata dai giudici di appello poichè ha finito per concretizzare una surrettizia integrazione dei motivi di ricorso in base a nuove ragioni, non

tempestivamente formulate, che hanno determinato la valutazione di fatti precedentemente non dedotti.

Secondo il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, vanno dichiarate inammissibili le nuove eccezioni proposte in appello. A tale dichiarazione di inammissibilità la Commissione tributaria regionale non ha proceduto, avendo, di contro, erroneamente fondato parte della propria decisione sull'analisi di tale rilievo avanzato solo in sede di gravame.

1.1. - Il motivo è infondato Nel processo tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, consente la produzione in appello di qualsiasi documento, pur se già disponibile in precedenza (Cass. 22 novembre 2017, n. 27774; Cass. 6 novembre 2015, n. 22776), poichè il divieto posto dal medesimo decreto, art. 57, riguarda unicamente le eccezioni in senso stretto (Cass. 16 novembre 2018, n. 29568 che ha ritenuto ammissibile il deposito anche dalla parte rimasta contumace in primo grado; Cass. 4 aprile 2018, n. 8313 secondo cui è ammissibile deposito in sede di gravame dell'atto impositivo notificato; Cass.25 maggio 2009, n. 12022 che ha ritenuto ammissibile la produzione in appello della sentenza penale diretta a provare la fondatezza dell'assunto difensivo sostenuto sin dal ricorso introduttivo).

Risulta pertanto legittima la produzione documentale contestata da parte ricorrente.

Inammissibile, invece, è il profilo della doglianza riguardante l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, sulla novità della contestazione proposta in appello rispetto quanto evidenziato nel ricorso introduttivo, mancando il motivo di specificità in relazione agli atti cui fa riferimento.

2. - Con il terzo motivo di ricorso si eccepisce la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11-bis, del T.U. n. 917 del 1986, art. 85 (già art. 53) e art. 109 (già art. 75), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Parte ricorrente contesta, con riferimento al recupero a tassazione - ai fini Irap e Iva al 20% - di ricavi per Euro 225.000,00, il capo della sentenza con cui la Commissione tributaria regionale ha stabilito che "quanto ai proventi per Euro 33.891,08, legittimamente sono stati inclusi tra i componenti negativi di reddito, in quanto la società ricorrente ha provato che dette somme non sono state mai percepite, nonostante la notificazione di atti di precetto, nè l'Ufficio ha dato prova del contrario".

Tali proventi, corrispondenti alle spese di lite e di funzionamento del collegio arbitrale e al costo per il deposito e la registrazione del lodo arbitrale, secondo l'Agenzia delle entrate, erano stati determinati a seguito di un lodo arbitrale divenuto esecutivo in data 5 giugno 2003. Essendo tali somme divenute certe nell'anno 2003, è in questo esercizio che si sono concretizzati i presupposti di certezza e determinabilità richiesti dall'art. 109 T.U.I.R. (già art. 75) per la loro imputazione. Trattandosi, infatti, di proventi conseguiti a fronte di componenti negativi contabilizzati nel conto economico dalla F. s.p.a. e rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione Irap ("costi per servizi" e "oneri diversi di gestione"), gli stessi costituiscono componenti positivi ai fini Irap.

3.1. - Il motivo è fondato.

Va innanzitutto evidenziato che non sussiste l'eccepita inammissibilità del motivo per mancata chiarezza dell'oggetto della contestazione, riferendosi la doglianza ai proventi per Euro 33.891,08.

Secondo l'insegnamento di questa Corte, in tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione (Cass. 22 settembre 2006, n. 20521).

Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, e al contribuente per quelle negative.

Nel caso di specie, la pronuncia impugnata ha evidenziato che la società ha provato il mancato percepimento delle somme in contestazione, nonostante la notifica di atti di precetto, e che l'Ufficio non ha dato prova del contrario. Tali deduzioni, tuttavia, in quanto del tutto generiche, non sono sufficienti a dare prova del soddisfacimento dell'onere probatorio sulle componenti negative gravante sul contribuente.

Il mancato incasso del credito fa maturare una componente negativa di reddito che può essere dedotta nell'esercizio in cui si manifestano per la prima volta gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità (Cass. 23 dicembre 2014, n. 27296).

La decisione della Commissione tributaria regionale, dunque, viola la regola espressa dal principio di competenza.

4. - Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 102 T.U.I.R. (già art. 67), e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento al recupero ai fini Irap degli ammortamenti effettuati nella misura di Euro 2.976.79 su oneri relativi a spese di carattere pluriennale sostenute su beni di terzi.

L'Agenzia delle entrate, al riguardo, evidenzia che l'ammortamento concerneva costi pari a Euro 16.090,78, sostenuti nell'esercizio 2003, per il rilascio di concessioni edilizie e oneri di urbanizzazione relativi ad immobili di proprietà, imputati dalla società al conto "oneri ampliamento locali", classificato fra le immobilizzazioni immateriali. La società aveva dedotto l'ammortamento nella misura di Euro 3.218,16 (aliquota 20%) mentre l'Ufficio, condividendo le valutazioni espresse dai verbalizzanti, aveva ritenuto che la società avesse dedotto, in relazione a

tali oneri, un costo eccedente la quota di ammortamento massima consentita dal D.M. 31 dicembre 1988, in violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 2, pari ad Euro 2.976,79 (dato dalla differenza tra la quota dedotta di Euro 3.218,16 e la quota deducibile di Euro 241,36).

4.1. - Il motivo è fondato.

Le spese in contestazione riguardano i costi per il rilascio di concessioni edilizie e oneri di urbanizzazione relativi ad immobili di proprietà.

Trattandosi di spese pluriennali, imputabili pertanto a più esercizi pro quota, sostenute su beni propri destinati ad essere utilizzati nell'attività d'impresa, gli oneri dovevano essere imputati a incremento del cespite di riferimento, in quanto non separabili dal bene cui accedono.

Gli stessi rientravano fiscalmente nella disciplina prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102 (ex art. 67), riguardante le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, e dal D.M. 31 dicembre 1988, applicabili ratione temporis. Tali oneri erano ammortizzabili secondo l'aliquota della relativa categoria (3%), ridotta del 50% nel primo esercizio.

5. - Restano assorbiti, a seguito dell'accoglimento del terzo e del quinto motivo, il secondo motivo di ricorso - con cui si prospetta l'erroneità e/o contraddittorietà della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento ai ricavi per spese da addebitare a terzi per Euro 225.000,00 relativi alla mancata emissione di fatture nei confronti della società controllata Meridi srl - e il quarto motivo con cui si denuncia l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in merito all'annullamento del recupero a tassazione ai fini Iva, conseguente all'omessa fatturazione di spese e competenze di lite di Euro 20.395,13 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

6. - Deve pertanto accogliersi il terzo e il quinto motivo di ricorso, mentre deve essere rigettato il primo. Risultano invece assorbiti il secondo e il quarto motivo di doglianza. La sentenza impugnata va cassata, in relazione motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale competente, anche per le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo e il quinto motivo di ricorso, rigetta il primo, assorbiti il secondo e il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, 2 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza