

Sentenza del 08/10/2024 n. 26288 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificò alla DEPOSITI CARBONI BOVISA Srl comunicazione di controllo formale ai sensi dell' art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 , relativamente all'anno d'imposta 2009, richiedendo il pagamento di ritenute d'acconto erroneamente scomputate, oltre sanzioni ed interessi, ed all'esito dell'interazione procedimentale con la medesima società, emise la relativa cartella di pagamento, avverso la quale la contribuente propose ricorso che la Commissione tributaria provinciale di Milano rigettò.

L'appello della contribuente è stato a sua volta rigettato con la sentenza della Commissione tributaria Regionale della Lombardia di cui all'epigrafe, contro la quale la società propone ricorso per cassazione, affidato a 5 motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste senza elaborare difese, al solo fine di partecipare all'udienza di discussione.

Il Sostituto Procuratore Generale Alessandro Pepe ha depositato memoria, chiedendo il rigetto del ricorso.

La ricorrente ha prodotto memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, la ricorrente deduce " violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto di cui all'art. 109 L. 917/1986 (TUIR), ai sensi dell' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c.", lamentando che la CTR abbia ritenuto la fattispecie regolata unicamente ed inderogabilmente dal principio di competenza economica di cui al ridetto art. 109 del D.P.R. n. 917 del 1986 , nonostante oggetto del giudizio sia lo scomputo di ritenute d'acconto subite dalla contribuente, ad opera dei sostituti d'imposta, che non rientrano tra i componenti del reddito d'impresa, la cui imputazione temporale soltanto è disciplinata dal predetto art. 109 t.u.i.r. , inerente ai componenti di reddito d'impresa.

Fermo restando peraltro, aggiunge la ricorrente, che nel caso di specie la Srl ha comunque dimostrato che, in relazione alle operazioni cui si riferiva l'Agenzia, le ritenute d'acconto sono state operate realmente, anche se "considerate" (rectius scomputate) in un periodo d'imposta diverso rispetto a quello ritenuto doveroso dall'Ufficio, ovvero spostandole sul periodo successivo.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce " violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto di cui all'art. 109, comma 2, lettera b), L. 917/1986 (TUIR), ai sensi dell' art. 360 , co. 1, n. 3,

c.p.c.", ribadendo le lagnanze di cui al mezzo precedente, ma aggiungendo che comunque, ove pure volesse applicarsi l' art. 109 t.u.i.r. , dovrebbe considerarsi che il comma 2, lettera b), di tale disposizione stabilisce che "i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi". Poiché, sostiene la ricorrente, i contratti conclusi dalla società, fonte dell'imposizione controversa, sono contratti di fornitura dai quali derivano, appunto, corrispettivi periodici, da computarsi alla data di maturazione degli stessi, in ogni caso l' art. 109 t.u.i.r. giustificerebbe l'applicazione del principio di cassa, corrispondente al criterio temporale adottato dalla contribuente per lo scomputo delle ritenute d'acconto in questione.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente deduce "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione sia in sede di controllo formale ex art. 36 ter D.P.R. 600/1973 , sia in sede di contraddittorio fra le parti presso la Commissione tributaria, ai sensi dell' art. 360 , co. 1, n. 5, c.p.c.", individuando il fatto nell'avvenuto pagamento delle ritenute, quale ragione dell'inesistenza di alcun danno prodotto all'erario per effetto del mero spostamento dello scomputo delle ritenute ad un periodo d'imposta diverso da quello in ipotesi dovuto.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente deduce "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 67 D.P.R. 600/73 , ai sensi dell' art. 360 , co. 1, n. 5, c.p.c.", tornando a lamentare che la CTR non abbia riconosciuto che, nel caso di specie, "trattasi di errore formale non punibile in quanto non causativo di alcun debito d'imposta né causativo di danno all'Erario".

5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia "violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto di cui all' art. 10 , commi 1 e 2 della Legge 212 del 2000 (Statuto del Contribuente), ai sensi dell' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c.", censurando la CTR per non aver ritenuto applicabile l'esimente de qua, secondo cui "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa". (art. 10 , comma 2, legge n. 212 del 2000).

6. Il primo ed il secondo motivo, per la loro connessione, ed anzi sovrapponibilità, vanno trattati congiuntamente e sono fondati, nei termini che si diranno.

Invero, la fattispecie è regolata dall' art. 22 , comma 1, t.u.i.r. che, nella versione applicabile ratione temporis all'anno d'imposta controverso, così disponeva: "Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'articolo 165; b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta; c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e

imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti".

Pertanto, la regola relativa all'imputazione temporale dello scomputo delle ritenute d'acconto è quella secondo cui, per le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, si imputa il reddito all'esercizio secondo le regole sostanziali di determinazione dei relativi componenti e si scomputano, nello stesso anno d'imposta, le ritenute relative. Invece, le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate.

Dunque il giudice a quo avrebbe dovuto individuare non solo l'imputazione, ex art. 109 t.u.i.r. , dei componenti di reddito cui afferiscono le relative ritenute, ma anche la relazione cronologica tra il momento in cui queste ultime sono state operate e la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di competenza dei medesimi componenti.

Inoltre, la verifica del periodo di competenza dei componenti del reddito cui si riferiscono le ritenute avrebbe dovuto muovere dall'individuazione, in fatto ed in diritto, di questi ultimi e dalla loro classificazione, ai fini di cui all'art. 109 e, quindi, dell'art. 22, comma 1. t.u.i.r.

In particolare, tale analisi avrebbe dovuto considerare il presupposto, affermato nella sentenza impugnata, che si tratta di ritenute ex art. 25-ter D.P.R. n. 660 del 1973, ovvero operate dal condominio, quale sostituto d'imposta, "sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa".

La natura e le caratteristiche della prestazione che ha generato le ritenute, ed ovviamente anche i ricavi, della società contribuente, sono state quindi oggetto del contenzioso di merito e dell'accertamento effettuato dalla CTR, che tuttavia non ne ha tratto conseguenze ulteriori all'apodittico inquadramento ai sensi dell' art. 25-ter D.P.R. n. 660 del 1973, mentre avrebbe dovuto indagarne le conseguenze sull'imputazione temporale dei medesimi componenti e, quindi, delle ritenute, ai sensi degli artt. 109 e 22 , comma 1, t.u.i.r. , come si è già evidenziato. Né, a tal fine, è sufficiente la generica ed apodittica affermazione dell'applicazione, per tutte le ritenute ed a prescindere dall'esame della natura dei relativi componenti e della relazione cronologica con la relativa dichiarazione, del principio di competenza.

Accolti pertanto in questi termini i primi due motivi, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice d'appello per l'applicazione dei principi appena illustrati.

7. Il terzo ed il quarto motivo sono inammissibili.

Infatti, essi non censurano l'omesso esame di un fatto, inteso in senso oggettivo e naturalistico, ma il mancato accoglimento delle tesi, in diritto ed in fatto, della contribuente. Inoltre, la sentenza impugnata non ha omesso affatto di considerare il "fatto" della pretesa assenza di danno erariale a seguito dello spostamento dell' anno nel quale lo scomputo delle ritenute sia dovuto (come sarà accertato in sede di rinvio) ex lege, piuttosto rilevando che tale alterazione si

riflette in ogni caso sulla liquidazione del tributo dovuto ed aggiungendo che, rispetto all'ipotetica paventata doppia imposizione (derivante in tesi dalle operate ritenute e dall'adempimento dell'atto impositivo) l'ordinamento offre comunque rimedio. Conclusioni che, oltre ad evidenziare l'insussistenza dell'omesso esame denunziato, sono in linea con la giurisprudenza sull'inderogabilità dei criteri di imputazione temporale legali (Cass. 27/10/2020, n. 23521 , ex plurimis).

8. Il quinto motivo è inammissibile, in quanto la ricorrente, dopo aver evocato "l' art. 10 , commi 1 e 2 della Legge 212 del 2000 ", e dopo aver aggiunto, nel corpo del mezzo, anche il terzo comma della medesima norma (relativo alle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o alla mera violazione formale senza alcun debito d'imposta), non esplicita in concreto in alcun modo la relazione tra tali fattispecie legali e quella concreta sub iudice, se non limitandosi a ribadire genericamente l'assenza di effetti della violazione del criterio di imputazione temporale sulla determinazione concreta dell'imposta.

A tale deduzione astratta corrisponde la già richiamata giurisprudenza consolidata sull'inderogabilità del predetto criterio e sulla natura meramente formale soltanto delle violazioni che non pregiudichino l'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidano sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento della stessa, laddove lo scomputo non corretto delle ritenute non è privo della capacità di incidere su queste ultime.

P.Q.M. Accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso e, dichiarati inammissibili i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza