



23547.20

LA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo

Andreina Giudicepietro

Riccardo Guida

Luigi D'Orazio

Raffaele Rossi

-Presidente-

-Consigliere rel.-

-Consigliere-

-Consigliere-

-Consigliere-

Oggetto:

R.N.G. 3481/2012

Cron. 23547

UC - 17/7/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3481/2012 proposto da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso cui è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n.12;

-ricorrente-

CONTRO

(omissis) S.p.A., in persona del *l.r.p.t.*, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) ed elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis) presso l'avv. (omissis);

-controricorrente-

avverso la sentenza n.66/15/10 della Commissione tributaria regionale della Puglia, pronunciata in data 22/10/2010, depositata il 14/12/2010 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 17 luglio 2020 dal Consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO CHE:

l'Agenzia delle entrate ricorre con un unico motivo avverso la società (omissis) (omissis) S.p.A (di seguito la società) per la cassazione della sentenza n.66/15/10 della Commissione tributaria regionale della Puglia (di seguito C.t.r.), pronunciata in data 22/10/2010, depositata il 14/12/2010 e non notificata, che ha accolto parzialmente l'appello della contribuente, in controversia concernente l'impugnazione degli avvisi di accertamento per maggiori Ires, Irap ed Iva relative all'anno di imposta 2004, con i quali l'Ufficio aveva recuperato a tassazione costi non inerenti e non di competenza;

per quanto ancora d'interesse, il giudice di appello rilevava in fatto che la società aveva acquistato, con la clausola FOB, merci dall'estero, imbarcate a fine dicembre 2003 e ricevute, insieme con la polizza di carico, nell'anno 2004;

la C.t.r. riteneva, quindi, che la contabilizzazione del relativo costo nell'esercizio 2004 non costituisse violazione del principio di competenza, secondo quanto affermato dalla stessa amministrazione finanziaria con nota n.9/1196, nel senso che doveva farsi salva, per le merci acquistate all'estero con clausola FOB, la possibilità di imputare i costi al periodo di imposta successivo, nel quale siano pervenute al compratore la polizza di carico e le merci;

il giudice di appello condivideva la tesi dell'appellante, secondo cui la registrazione degli acquisti nell'anno 2003, dovendosi accompagnare all'annotazione in bilancio delle rimanenze finali del medesimo periodo e di rimanenze iniziali nell'anno 2004, non avrebbe comportato sottrazione di materia imponibile, né danno per l'erario, mentre la ripresa a tassazione avrebbe condotto ad un'alterazione del risultato economico di esercizio in danno del contribuente;

il giudice di appello riteneva, inoltre, che tali argomentazioni trovassero sostegno nella sentenza n.28016/2009 della Corte di cassazione;

a seguito del ricorso la società resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 17 luglio 2020;

CONSIDERATO CHE:

con l'unico motivo, la ricorrente censura la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 109, comma 2, lett. a), d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (T.u.i.r), in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, cod proc. civ.;

secondo la ricorrente, la norma citata prevede il principio di competenza, da ritenersi inderogabile, non potendo il contribuente scegliere a proprio piacimento l'anno di esercizio al quale imputare i costi;

la ricorrente rileva anche che la sentenza della Corte di cassazione citata dal giudice di appello costituirebbe un precedente isolato, nell'ambito di numerose pronunce tutte nel senso dell'inderogabilità dei criteri di competenza;

il motivo è fondato;

in linea generale occorre premettere che <<in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 (attuale art. 109) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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>> (Sez. 5, Sentenza n. 16349 del 17/07/2014);

l'art.109, comma 2 lett. a) T.u.i.r., che riproduce, in termini, il testo dell'art. 75, prevede che le spese si considerano sostenute, a seconda dei casi, al momento della consegna o della spedizione;

la norma, quindi, fissa, quali criteri inderogabili per l'individuazione dell'effetto traslativo, "la data della consegna" o "la data della spedizione", con palese riferimento giuridico alla consegna ed alla spedizione di beni mobili regolate, rispettivamente, dall'art. 1510 c.c., comma 1 e 2 (in tal senso vedi Cass. Sez. 5 n. 341 del 2006);

si è, anche, osservato che, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza, nel caso di acquisto di merce affidata a terzi per il trasporto, occorre individuare il momento traslativo del bene mobile, e tale individuazione si fa ai sensi dell'art. 1510 c.c., cui la norma tributaria rimanda, e dunque tenendo conto, oltre che della data della spedizione, quale risulta dai documenti che accompagnano la merce, anche delle condizioni generali dello specifico contratto di trasporto, dalle quali soltanto può desumersi l'eventuale non coincidenza della data di spedizione con l'effettivo trasferimento della disponibilità giuridica della merce, anche prescindendo dal momento della consegna all'acquirente, e ciò in armonia con il principio di competenza economica, che governa l'imputazione temporale delle componenti del reddito (vedi Cass.Sez. 5 n. 1633 del 2008; Sez. 5 n. 6142 del 2009; Sez. 6, n. 25083 del 2013; Sez. 5, Sentenza n. 1633 del 25/01/2008);

in base al secondo comma dell'art. 1510 c.c., l'effetto traslativo della proprietà sulla merce si verifica nel momento della spedizione e, solo nel caso in cui le

HV

condizioni di contratto ne indichino uno diverso, va fatto riferimento alla pattuizione delle parti;

con riguardo alla clausola FOB (Free on board), questa Corte ha precisato che <<in tema di vendita di cose mobili determinate solo nel genere, il trasferimento della proprietà, nel caso in cui si tratti di cose da trasportare, avviene con la consegna al vettore o allo spedizioniere. Ai fini dell'adempimento dell'obbligo della consegna della cosa da parte del venditore, è sufficiente la consegna al vettore, senza che sia di ostacolo a tale conclusione la eventuale stipulazione della clausola "fob" ("free on board"), che non integra una fattispecie incidente sul momento determinativo del trasferimento della proprietà, trattandosi di una clausola riferibile, come tutte quelle "franco", unicamente alle spese di trasporto e di carico e scarico, che con essa vengono poste a carico del venditore, il quale, in mancanza di tale pattuizione, ne sarebbe esente>> (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 15389 del 04/11/2002);

nel caso di acquisti all'estero con la clausola FOB, dunque, la disponibilità giuridica delle merci si trasferisce al momento e per il fatto dell'imbarco sulla nave o sull'aereo, comprovato dalla polizza di carico, poiché l'avvenuta stipula della clausola, è riferibile unicamente alle spese di trasporto e di carico e scarico, che con essa vengono poste a carico del venditore, che, in mancanza di tale pattuizione, ne sarebbe esente;

cosicché il trasferimento della proprietà rimane disciplinato dalle norme comuni, anche nel caso in cui sia prevista la responsabilità del vettore per la perdita del bene (perdita colpevole o incolpevole), giacché l'avveramento dell'una o dell'altra ipotesi non incide sulla appartenenza della merce, ma solo sul regime della responsabilità del vettore nei confronti del proprietario (sul punto vedi Cass. Sez. 3, Sentenza n. 15389 del 04/11/2002, cit.);

pertanto, deve ribadirsi anche nel caso di specie, il principio secondo cui <<in tema d'imposte sui redditi, e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, in caso di acquisto di merce affidata a terzi per il trasporto, ai sensi dell'art. 1510, comma 2, c.c., a cui la norma tributaria rimanda, l'effetto traslativo si considera verificato alla data della spedizione, quale risulta dai documenti che accompagnano la merce, a meno che le condizioni dello specifico contratto, che è onere del contribuente allegare, non indichino un momento diverso, sicché, in base alla regola generale di cui all'art. 75 (attuale 109), comma 2, lett. a, del d.P.R. n. 917 del 1986, il relativo costo si considera sostenuto e va, quindi, imputato all'esercizio dell'anno in cui il bene è stato spedito>> (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16771 del 09/08/2016);

la sentenza impugnata non si è conformata ai suddetti principi, ritenendo derogabile il principio della competenza in assenza di danno erariale ed affermando la possibilità per la contribuente di imputare i costi nell'esercizio successivo a quello della spedizione per il solo fatto della sussistenza della clausola Fob, senza verificare quali fossero in concreto i termini dell'accordo contrattuale tra le parti;

pertanto essa va cassata, con rinvio alla C.t.r. della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.t.r. della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 17 luglio 2020

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi: 27 OTT 2020

IL CANCELLIERE
Dot. ~~Caristo~~ Luca Dionigi