

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 8 giugno 2016, n. 11728

Massima

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - IN GENERE - Somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di conciliazione giudiziale - Deducibilità - Momento - Individuazione.

In tema d'imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, la somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di una controversia, conclusasi con verbale di conciliazione dinanzi al giudice del lavoro, va dedotta dal reddito imponibile dell'anno d'imposta in cui il giudice ha conferito al predetto verbale valore esecutivo, rendendolo così non più modificabile ed attribuendo agli eventuali oneri che ne derivino per una delle parti il carattere della certezza, che è una delle condizioni della deducibilità fiscale.

Massima redazionale

Lavoro ed occupazione - Lavoro (in genere) - Datore di lavoro - Lavoratore - Accordo - Erogazione di somme - Impugnazione del licenziamento - Conciliazione giudiziale

Il costo dell'accordo con cui il datore di lavoro pattuisce l'erogazione di somme ottenendo in cambio la rinuncia all'impugnazione del licenziamento non può essere imputata in termini contabili a esercizi anteriori a quello nel quale si è verificata la conciliazione giudiziale.

Massima redazionale

Lavoro ed occupazione - Lavoro (in genere) - Datore di lavoro - Somme dovute al lavoratore - Accordo transattivo - Controversie - Deducibilità fiscale - Verbale di conciliazione - Amministrazione - Indebito arricchimento

Le somme dovute dal datore di lavoro al dipendente a seguito di un accordo transattivo raggiunto per evitare una controversia di lavoro sono deducibili fiscalmente per competenza. Intanto il costo, ai fini fiscali, è certo solo quando il giudice conferisce esecutività al verbale di conciliazione poiché, solo in quel momento può ritenersi superata la presunzione di non libertà del consenso del lavoratore. Poi l'imputazione del costo in un esercizio diverso da quello di competenza non è mai una decisione di cui possa essere arbitro il contribuente. Pertanto il recupero a tassazione del costo dedotto in violazione del principio di competenza non ingenera per l'Amministrazione un indebito arricchimento in quanto il contribuente, dalla data in cui si forma il giudicato che stabilisce la legittimità del recupero nell'annualità non di competenza può richiedere la restituzione della maggiore imposta sostenuta.

Integrale
IRPEG - IRAP - Avviso di accertamento - Costi deducibili - Imputazione - Criteri -
Transazione conciliativa ex art. 411 c.p.c. - Applicabilità dell'art. 67 co. 6 TUIR

Integrale
IRPEG - IRAP - Avviso di accertamento - Costi deducibili - Imputazione - Criteri -
Transazione conciliativa ex art. 411 c.p.c. - Applicabilità dell'art. 67 co. 6 TUIR

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO Antonio - Presidente

Dott. LOCATELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere

Dott. IANNELLO Emilio - rel. Consigliere

Dott. LA TORRE Maria Enza - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 3891/2010 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) S.R.L., in persona del suo legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo studio dell'Avv. (OMISSIS) che la rappresenta e difende giusta procura in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 164/36/2008, depositata il 18/12/2008;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14 aprile 2016 dal Relatore Cons. Dott. Emilio Iannello;

udito per la ricorrente l'Avvocato dello Stato Dott. Bruno Dettori;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. DEL CORE Sergio, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, con cinque motivi, avverso la sentenza della C.T.R. del Lazio n. 164/36/08, depositata il 18.12.2008, con la quale, in riforma della sentenza di primo grado - che aveva solo parzialmente accolto il ricorso della contribuente - veniva interamente annullato l'avviso di accertamento a carico della (OMISSIS) S.r.l., recante, per l'anno d'imposta 01/10/2002 - 30/09/2003, minori costi, ai fini Irpeg ed Irap, per Euro 69.631,00, nonche' ritenute non operate e non versate per Euro 7.820,00.

L'avviso di accertamento conteneva due riprese a tassazione:

- costo non indicato nell'esercizio di competenza, in violazione dell'articolo 75 (vecchio testo) T.U.I.R., rappresentato dall'importo dovuto a un dipendente a titolo di risarcimento in conseguenza di licenziamento da questo impugnato in controversia definita con conciliazione giudiziale;
- quote indeducibili di costo pluriennale, recuperate a tassazione ex articolo 67 T.U.I.R..

La C.T.R. nell'accogliere l'appello della contribuente afferma anzitutto la nullita' dell'avviso di accertamento per carenza assoluta di motivazione. Esclude altresì nel merito la fondatezza delle riprese a tassazione, rilevando la corretta imputazione dei costi nell'esercizio di competenza ex articolo 75 T.U.I.R. ed affermando in ogni caso che l'indicazione di un costo in un esercizio diverso da quello di competenza avrebbe unicamente implicato l'applicazione di sanzioni ed interessi, determinandosi, in caso di definitiva indeducibilita' del costo, un ingiustificato arricchimento in capo all'Amministrazione Finanziaria.

La contribuente resiste con controricorso.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex articolo 378 cod. proc. civ..

MOTIVI DELLA DECISIONE

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate, denunciando violazione dell'articolo 109 (gia' articoli 75 e 98) T.U.I.R. e articolo 411 cod. proc. civ., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censura l'impugnata sentenza per aver ritenuto corretta l'imputazione all'esercizio di competenza del costo relativo all'importo corrisposto a titolo transattivo dalla contribuente ad un proprio dipendente, dando rilievo, non gia' alla data di conclusione del verbale di conciliazione davanti al giudice del lavoro, ma a quella, anteriore, in cui l'accordo si era perfezionato tra le parti.

Con il secondo motivo, denunciando violazione dell'articolo 102 (gia' 67) T.U.I.R., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censura la statuizione della C.T.R. che afferma la legittimita' della deduzione in un'unica annualita' di una spesa straordinaria sostenuta dalla contribuente.

Con il terzo motivo, denunciando violazione degli articoli 75 e 163 T.U.I.R., articolo 53 Cost. e Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 19, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censura la statuizione della C.T.R. secondo cui l'imputazione di un costo ad un'annualita' piuttosto che ad un'altra non comporta riduzione di imponibile ma puo' determinare unicamente l'addebito di sanzioni ed interessi a carico del contribuente.

Con il quarto motivo, denunciando violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censura la statuizione della C.T.R. che afferma la nullita' dell'avviso di accertamento per omessa motivazione.

Con il quinto motivo, denunciando carenza di motivazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, censura la motivazione della sentenza impugnata in quanto priva dei riferimenti essenziali per comprendere l'iter logico della valutazione sottostante all'affermazione della carenza di motivazione dell'avviso di accertamento.

3. Ragioni di priorita' logica impongono di esaminare anzitutto il quarto e quinto motivo di ricorso, che, in quanto connessi, possono essere trattati congiuntamente, salvo precisare in prima battuta che il quarto - secondo la controricorrente inammissibile perche' incentrato sulla questione della motivazione dell'avviso di accertamento per relationem al p.v.c., laddove a priori essa aveva bensì fatto valere il vizio di difetto di motivazione, ma "principalmente" (p. 13 controric.) per la mancata indicazione delle norme violate e la mancata esplicitazione delle ragioni logiche e giuridiche dell'accertamento - tale certamente non e'. L'articolazione del motivo affronta la questione di cui si tratta in quanto funzionale alla critica dell'affermazione della C.T.R. in punto di carenza di motivazione tout court dell'avviso, tanto che trascrive le parti rilevanti dell'avviso (p. 19 s. ric.) per evidenziarne l'autonomia valutativa rispetto al pur richiamato p.v.c..

Tanto premesso, entrambi i motivi sono fondati.

L'affermazione della C.T.R. di carenza di motivazione dell'avviso disattende il costante insegnamento di questa Suprema Corte secondo cui il richiamo di un p.v.c. regolarmente notificato al contribuente e di cui dunque questi ha avuto integrale e legale conoscenza si salda nel percorso motivazionale afferente, al di la' del p.v.c., all'atto impositivo in quanto tale, che dunque assurge a compiutezza ed intelligibilita', giacche' sull'Amministrazione Finanziaria grava esclusivamente l'onere di porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali (v. ex multis Cass., Sez. 5, n. 407 del 14/01/2015, Rv. 634243). Nel caso di specie, e' pacifico che il p.v.c. e' stato notificato alla

controricorrente, la quale infatti nulla oppone sul punto, mentre l'avviso di accertamento, come riportato nel corpo del ricorso, pur rinviando a tale atto per maggiori indicazioni, risulta di per se' adeguatamente motivato, in quanto reca in modo chiaro e preciso la ratio delle singole contestazioni e le disposizioni normative asseritamente violate, si' da permettere una conoscenza sia delle pretese impositive sia dei fondamenti su cui esse riposano con un grado di determinatezza ed intelligibilita' idonei a consentire un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (Cass., Sez. 5, n. 7056 del 26/03/2014. Rv. 630415). Prova ne e' del resto il fatto che, nonostante la pretesa carenza di motivazione dell'avviso, per un verso, la controricorrente e' stata in grado di aggredire, ancora dinanzi a questa Suprema Corte, la fondatezza in se' delle pretese impositive e, per altro verso, la C.T.R., oltrepassando il segno dell'annullamento dell'avviso stesso per il ritenuto vizio, ha, per cio' solo contraddittoriamente, avuto agio ad affrontare il merito di siffatte pretese.

4. Venendo quindi all'esame dei primi tre motivi, deve anzitutto rilevarsi la fondatezza del primo di essi, della cui ammissibilita' non puo' dubitarsi afferendo esso non gia' a una quaestio facti come obiettato dalla controricorrente, ma alla regola iuris applicata in punto di imputazione temporale del costo di una transazione giudiziale in materia lavoristica.

Come questa Suprema Corte ha gia' avuto modo di affermare, in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, la somma dovuta dal datore di lavoro al lavoratore a seguito di controversia di lavoro, conclusasi con verbale di conciliazione dinanzi al giudice del lavoro, va dedotta dal reddito imponibile nell'anno d'imposta in cui il giudice ha conferito al predetto verbale valore esecutivo, in quanto, solo dopo che il verbale e' stato dichiarato esecutivo, lo stesso non e' piu' modificabile e, quindi, gli eventuali oneri che ne derivino per una delle parti assumono il carattere della certezza, che e' una delle condizioni della deducibilita' fiscale (Cass., Sez. 5, n. 12788 del 19/10/2001, Rv. 549756).

In forza dell'articolo 2113 c.c., u.c., che richiama gli articoli 410 e 411 cod. proc. civ., infatti, il negozio transattivo stipulato in sede conciliativa, giudiziale o stragiudiziale, e' assoggettato ad un regime giuridico derogatorio della regola generale - stabilita dai commi secondo e terzo della predetta disposizione - dell'impugnabilita' nel termine decadenziale di sei mesi, in quanto l'intervento del terzo investito di una funzione pubblica (giudice, autorita' amministrativa, associazione di categoria) e' ritenuto idoneo a superare la presunzione di non liberta' del consenso del lavoratore. Ne consegue che, a seguito della conciliazione ex articolo 411 cod. proc. civ., non e' impugnabile l'accordo con cui il datore di lavoro abbia pattuito l'erogazione di somme di denaro, ottenendo in cambio la rinuncia all'impugnativa del licenziamento (Cass., Sez. L, n. 16283 del 19/08/2004, Rv. 575984).

A tale principio non si e' conformata la sentenza impugnata che ha ritenuto la possibilita' di imputare il relativo costo all'esercizio, anteriore a quello in cui si era verificata la conciliazione giudiziale, in forza di atto transattivo, che non possedeva carattere di definitivita'.

5. e' altresì fondato il secondo motivo.

Secondo l'articolo 67, comma 6, T.U.I.R., la cui ratio va individuata nella finalita' di semplificare gli adempimenti dei contribuenti nel caso di spese di piccolo importo (Cass., Sez. 5, n. 23996 del 23/10/2013, Rv. 628491), e' consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute per i soli beni il cui costo unitario non e' superiore ad Euro 516,46: ne deriva a contrario che, nel caso di beni di valore superiore, deve procedersi ad ammortamento per quote costanti, restando esclusa la configurabilita' di alcuna discrezionalita' al riguardo da parte del contribuente (Cass., Sez. 5, n. 20680 del 14/10/2015, Rv. 636893; Sez. 5, n. 22016 del 17/10/2014, Rv. 632771).

Nel caso di specie, il valore della moquette (pari ad Euro 59.446,00) era notevolmente superiore alla soglia, con conseguente obbligata deducibilita' in piu' esercizi.

La sentenza della C.T.R., che ha invece annullato la relativa ripresa a tassazione, e' dunque illegittima.

5. e' anche fondato il terzo motivo.

Diversamente da quanto argomentato dalla C.T.R. e' preclusa l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio diverso da quello di competenza, giacche', cosi' opinando, il contribuente sarebbe inammissibilmente lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passivita', con innegabili riflessi sulla determinazione del reddito imponibile (v. Cass., Sez. 5, n. 6331 del 10/03/2008, Rv. 602235; Sez. 5, n. 16198 del 27/12/2001, Rv. 551334).

Ne l'applicazione di detto criterio implica di per se' la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che e' evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale e' proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex articolo 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimita' del recupero dei costi in relazione alla annualita' non di competenza (Sez. 5, n. 6331 del 2008, cit.).

6. In accoglimento del ricorso la sentenza impugnata va dunque cassata.

Considerato che non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, il ricorso puo' essere deciso nel merito, con il rigetto dell'appello proposto dalla societa' contribuente avverso la sentenza di primo grado.

La natura della controversia e le peculiarita' della vicenda processuale giustificano l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'appello proposto dalla (OMISSIS) S.r.l.; compensa per intero tra le parti le spese processuali.