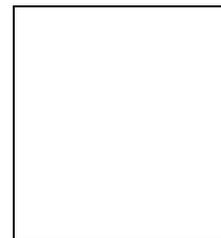


Civile Ord. Sez. 6 Num. 35817 Anno 2022

Presidente: LUCIOTTI LUCIO

Relatore: SAIJA SALVATORE

Data pubblicazione: 06/12/2022



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24039/2021 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura dello Stato, che la rappresenta e difende per legge

- *ricorrente* -

contro

FALLIMENTO CANTINE DEL SUD s.r.l. (già CANTINE SOLOPERTO s.r.l.)

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, n. 633/2021 depositata in data 19.2.2021;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 15.9.2022 dal Consigliere Relatore dr. Salvatore Saija;

Rilevato che:

con la sentenza in epigrafe, la C.T.R. della Puglia rigettò l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 203/2013 della C.T.P. di Taranto, che aveva accolto il ricorso proposto dalla società a r.l. Cantine Soloperto per l'annullamento di un avviso di accertamento notificato per l'anno d'imposta 2007; con detto avviso, si era disconosciuto il costo di € 70.000,00, riveniente dalla fattura n. 4 del 14.11.2007 emessa da Esperia s.r.l., giacché non di competenza ex art. 109 TUIR, in quanto riferito all'acquisto di 700 quintali di uva, relativi però alla campagna vendemmiale dell'anno successivo, ossia del 2008, e si era parzialmente recuperata l'IVA relativa, essendosi erroneamente applicata l'aliquota del 20%, anziché quella del 10%;

nel confermare la prima decisione (che aveva annullato *in toto* l'accertamento impugnato), il giudice d'appello rilevò in particolare che la compravendita in questione era da qualificare come acquisto di cosa futura, ex art. 1472 c.c., che si perfeziona all'atto stesso dello scambio dei consensi, seppur con effetti solo obbligatori, giacché l'effetto traslativo si realizza allorché la *res* venga ad esistenza, ferma la necessità della fatturazione immediata, seppur con trasporto differito; pertanto, conclude la C.T.R. sul punto, correttamente il costo in discorso venne imputato nell'esercizio in cui esso venne sostenuto; quanto al recupero dell'IVA detratta da Cantine Soloperto, osservò la C.T.R. che la ripresa avrebbe dovuto dirigersi non già nei confronti di detta società contribuente, che aveva pagato l'imposta, ma nei confronti di Esperia s.r.l., che quell'IVA aveva incassato, sicché l'eventuale infrazione non era alla prima addebitabile;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avverso detta sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi; la società contribuente (che frattanto ha assunto la nuova denominazione "Cantine del Sud s.r.l." ed è stata dichiarata fallita) è rimasta intimata;

considerato che:

1.1 – con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 2, lett. a), TUIR, nonché dell'art. 1472 c.c., per aver la C.T.R. ritenuto immediatamente deducibile il costo di € 70.000,00, relativo alla compravendita di uva come da contratto del 2007, relativa però alla campagna vendemmiale del 2008; ciò in quanto l'art. 109 TUIR esprime il principio per cui le spese e gli altri componenti negativi dei quali non sia certa l'esistenza o determinabile l'effettivo ammontare devono essere considerati nell'esercizio in cui si realizzano tali condizioni; pertanto, prosegue la ricorrente, poiché il momento traslativo ex art. 1472 c.c., riguardo al contratto in discorso, non avrebbe che potuto realizzarsi allorché l'uva fosse stata separata dalle piante di vite, il costo in questione non avrebbe che potuto essere dedotto soltanto nell'esercizio del 2008, stando a dette pattuizioni;

1.2 – il motivo è fondato;

costituisce *ius receptum*, nella giurisprudenza di questa Corte, il principio per cui *"In tema di determinazione del reddito di impresa, le componenti negative, rappresentate dalle spese di acquisizione di beni mobili, devono essere detratte unicamente nell'esercizio di competenza, da determinarsi con riferimento alla data di consegna o di spedizione, risultando invece irrilevante la data di ricezione della relativa fattura; è, invece, inammissibile la detrazione dei costi*

in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente scegliere arbitrariamente il periodo in cui registrare le passività, poiché questo potrebbe alterare i risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi" (così, da ultimo, Cass. n. 24553/2022); e ancora, con più specifico riferimento alla vicenda che occupa, è stato condivisibilmente affermato che "In tema di imposte sul reddito di impresa, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza al quale vanno temporalmente imputati i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi del reddito, ai sensi dell'art.109 del d.P.R. n. 917 del 1986, deve tenersi conto del momento in cui si verificano le due condizioni della "certezza" in ordine alla sussistenza e della "determinabilità" in ordine all'ammontare, della cui prova è onerata l'amministrazione finanziaria con riguardo ai componenti positivi, e il contribuente con riguardo ai componenti negativi (...)" (ex multis, Cass. n. 19166/2021);

è quindi evidente che, in relazione al costo per l'acquisto di una *res* oggetto di vendita di cosa futura - benché si tratti, di regola, di contratto commutativo e non aleatorio -, le suddette condizioni di certezza e determinabilità non possono che realizzarsi nel momento in cui la cosa venga ad esistenza ed anzi, trattandosi di frutti naturali, come nella specie, nel momento della separazione, ex art. 1472, comma 1, c.c., solo all'esito determinandosi la possibilità di consegna o spedizione: infatti, trattandosi di beni mobili, il momento in cui il relativo costo di acquisto è sostenuto, ai fini della deducibilità, va individuato proprio nella data di consegna o spedizione, come espressamente previsto dall'art. 109, comma 2, lett. a), TUIR;

peraltro, che il criterio di competenza, in consimili ipotesi, non possa cristallizzarsi nel momento del pagamento è plasticamente dimostrato proprio dal caso che occupa;

da un lato, il buon esito della coltivazione del fondo, al fine di ottenere una quantità di uva tale da consentire l'esatto adempimento del contratto, è infatti intrinsecamente dipendente, tra l'altro, da una serie di elementi incerti per natura (ad es. le condizioni meteo, ecc.);

dall'altro lato, è solo con la separazione, come già detto, che si realizza l'effetto traslativo, il che non solo consente la successiva consegna o spedizione, ma costituisce a ben vedere il principale elemento idoneo a conferire certezza all'intera operazione: infatti, nel caso in cui la *res* non venisse ad esistenza, si determinerebbe la nullità del contratto, ex art. 1472, comma 2, c.c. (non risulta, infatti, che le parti di quel contratto abbiano voluto assumere l'alea della mancata produzione dell'uva);

non è casuale, a riprova ulteriore dell'incertezza che permea l'intera operazione in discorso, che - a dire dell'Agenzia - l'uva oggetto della pattuizione più volte richiamata non venne consegnata da Esperia s.r.l. (società la cui compagine, peraltro, era comune a quella della società odierna intimata) né nel 2008, né nel 2009;

ha dunque errato la C.T.R. nell'attribuire rilevanza alla immediatezza della fatturazione da parte del venditore e a considerare l'uva ancora da prodursi nell'anno successivo quale mero oggetto di trasporto differito, assumendo invece valenza decisiva, ai fini che qui interessano, non solo la produzione dell'uva

stessa, ma la separazione dalle piante di vite, con la successiva consegna o spedizione alla società acquirente;

il motivo in esame è dunque accolto;

2.1 – con il secondo mezzo l’Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 17, 18 e 19 del d.P.R. n. 633/1972, nonché dell’art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471/1997, per aver la C.T.R. negato la legittimazione della società odierna intimata circa il recupero dell’IVA dalla stessa indebitamente detratta (in misura del 20%, anziché del 10%), in relazione alla già citata fattura n. 4/2007: ciò perché, a dire del giudice d’appello, la società aveva già versato l’imposta in favore del cedente, nei cui confronti, quindi, il fisco avrebbe dovuto dirigere il recupero, l’infrazione non essendo addebitabile a Cantine Soloperto;

2.2 – il motivo è anch’esso fondato;

la C.T.R. ha all’evidenza travisato concetti basilari nel funzionamento dell’IVA, palesemente non distinguendo il versamento dell’IVA di rivalsa da parte del cessionario, ex art. 18 d.P.R. n. 633/1972, con la detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti, da parte dello stesso cessionario, ex art. 19 d.P.R. n. 633/1972, che secondo l’Ufficio non era spettante nella misura in concreto esercitata;

è ben noto che, ai fini IVA, il soggetto passivo, ossia il soggetto debitore d’imposta, è di regola il cedente di un’operazione imponibile, ex art. 17, comma 1, d.P.R. cit.; questi, ai sensi del successivo art. 18, ha l’obbligo di addebitare in fattura l’imposta, che la propria controparte è tenuta a pagare in via di rivalsa; il meccanismo di funzionamento dell’IVA genera quindi tre rapporti bilaterali, autonomi tra loro (si veda, per tutte, Cass. n. 6419/2003): 1) quello tra cedente/professionista ed erario, concernente il pagamento dell’imposta; 2)

quello tra cessionario/committente ed erario, relativo al (possibile, ove il cessionario sia un soggetto IVA, come nella specie) diritto di detrazione; ed infine, 3) quello tra cedente/professionista e cessionario/committente, relativo all'addebito dell'IVA in fattura, a titolo di rivalsa;

ora, mentre i primi due rapporti hanno natura tributaria, sicché la giurisdizione spetta senz'altro al giudice tributario, il terzo ha natura privatistica, tanto che la giurisdizione spetta al giudice ordinario (v. Cass., Sez. Un., n. 6451/2016; Cass. n. 6149/2020);

orbene, il rapporto che qui viene in rilievo è proprio quello sub 2): con l'avviso di accertamento impugnato, l'Agenzia contestò la parziale non spettanza del diritto di detrazione esercitato dalla società contribuente in relazione all'IVA assolta sull'operazione in discorso, perché ritenuta eccedente rispetto alla misura di legge, dovendo trovare applicazione l'aliquota ridotta del 10%, anziché quella ordinaria del 20%;

da ciò discende, con ogni evidenza, che unico soggetto legittimato passivo, rispetto alla ripresa in discorso, non può che essere la società odierna intimata, donde la palese erroneità della statuizione adottata, sul punto, dalla C.T.R.;

resta fermo che il giudice del rinvio, una volta applicati i suddetti principi, accerterà, tra l'altro, che l'Agenzia abbia assolto il relativo onere probatorio, giacché l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta costituisce l'eccezione alla regola generale circa l'applicabilità dell'aliquota ordinaria (si veda, in proposito, la recentissima Cass. n. 24581/2022);

3.1 – in definitiva, il ricorso è accolto; la sentenza impugnata è dunque cassata in relazione, con rinvio alla Commissione di Giustizia Tributaria di secondo grado

della Puglia, in diversa composizione, che applicherà i principi di diritto sopra enunciati e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Roma, così deciso nella camera di consiglio del giorno 15.9.2022.