

27334-20



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:avviso
accertamento Irpef,
Irap 2003

Composta da

- Ettore Cirillo - Presidente -
 - Andreina Giudicepietro - Consigliere -
 - Michele Cataldi - Consigliere -
 - Pasqualina A. P. Condello - Consigliere Rel.-
 - Giuseppe Nicastro - Consigliere -
- ha pronunciato la seguente

Oggetto
R.G.N. 13897/2013
Cron. 27334
CC - 8/09/2020

ORDINANZA

f.w.

sul ricorso iscritto al n. 13897/13 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

l

2124
2020

contro
(omissis)

S.P.A., in

persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta procura a
margine del controricorso, dagli avv.ti (omissis) e (omissis)

(omissis), con domicilio eletto presso il dott. (omissis), in (omissis)

(omissis)

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Basilicata
n. 63/02/13 depositata in data 6 marzo 2013
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 8 settembre 2020 dal
Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della (omissis) s.p.a., esercente attività di produzione di cemento, avendo riscontrato, all'esito di verifica, in relazione all'anno d'imposta 2003: a) omessa contabilizzazione di euro 1.999,95 quali interessi attivi su crediti erariali; 2) indebita deduzione di euro 5.513,79 quali perdite su crediti, in violazione dell'art. 66, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986; c) errata contabilizzazione del valore delle rimanenze finali di clinker; d) indebita deduzione di costi non inerenti per euro 25.000,00.

2. L'avviso di accertamento veniva impugnato dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Potenza, la quale accoglieva il ricorso limitatamente al rilievo concernente la rettifica del valore delle rimanenze finali di clinker, disattendendolo nella restante parte.

3. La Commissione tributaria regionale, all'esito dell'appello principale della società e di quello incidentale dell'Agenzia delle entrate, con la sentenza impugnata in questa sede, accoglieva parzialmente il primo e rigettava quello proposto dall'Ufficio.

Annulava, in particolare, la ripresa a tassazione del costo relativo alla consulenza prestata dall'ing. (omissis), affermando che «con il deposito della copia del Manuale della Qualità» risultava soddisfatto l'onere della prova dell'inerenza e determinabilità della prestazione, richieste ai fini della deducibilità dall'art. 75, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 e che sussisteva, pertanto, «la prova della correlazione tra il costo sostenuto dall'azienda e l'oggetto della prestazione ricevuta, potenzialmente idonea alla produzione di utili per l'impresa, essendovi descritti, peraltro, gli obiettivi qualitativi da perseguire e le istruzioni e le risorse messe in atto per assicurare il raggiungimento degli obiettivi prefissati»; confermava, altresì, la sentenza di primo grado sia con riguardo alla determinazione del valore delle rimanenze finali dei prodotti in corso di lavorazione – rilevando che rispetto al procedimento di calcolo seguito dall'Ufficio, che individuava nel costo della manodopera diretta l'unica base di riparto, appariva più razionale l'adozione di un procedimento su base multipla aziendale con i

costi da ripartire in più gruppi omogenei – sia con riguardo al recupero a tassazione di interessi attivi per ritardato pagamento di crediti erariali.

Riteneva, inoltre, non meritevole di censura il capo della sentenza concernente l'indeducibilità di oneri straordinari relativi a perdite su crediti, in difetto di prova, da parte della ricorrente, di avere esperito senza risultato tutti i mezzi legali a sua disposizione al fine di ottenere il soddisfacimento dei crediti vantati.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza d'appello l'Agenzia delle Entrate, con due motivi.

La società contribuente resiste mediante controricorso, ulteriormente illustrato con memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, la difesa erariale deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 2 del d.P.R. n. 546 del 1992, contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., e violazione e falsa applicazione dell'art. 59, comma 5, (ora art. 92, comma 6) del d.P.R. n. 917 del 1986.

Premettendo che tale ultima disposizione normativa, conformemente all'art. 2426 cod. civ., include tra i costi da considerare ai fini della valutazione delle rimanenze anche gli oneri accessori di diretta imputazione, nonché altri costi per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, sostiene che la società contribuente, nel conto dedicato ai prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti, ha iscritto le rimanenze finali di clinker attribuendo a ciascuna unità il valore di euro 2,20, tenendo in considerazione solo i costi sostenuti per le materie prime e per combustibile ed energia, tralasciando di includere gli oneri di diretta imputazione, ovvero gli altri costi industriali, quali la manodopera impiegata, gli ammortamenti, le manutenzioni ed i servizi industriali, che pure dovevano contribuire alla valutazione delle rimanenze, in forza delle norme richiamate.

Stante l'erronea valutazione della parte, dovendo ripartire i costi industriali fra le diverse fasi di lavorazione del clinker e di produzione del cemento, aveva utilizzato, quale parametro, l'incidenza percentuale della

manodopera impiegata nell'anno per la produzione del clinker sul totale della manodopera in servizio; dopo avere individuato, in contraddittorio con la contribuente, le unità lavorative impiegate nelle fasi della produzione, pari a trenta, aveva determinato nella misura del 33,33 per cento l'incidenza percentuale della manodopera impiegata; applicando tale ultima percentuale al totale delle spese di produzione, aveva determinato la quota delle spese di produzione direttamente imputabili alla lavorazione del clinker, importo che, aumentato dei costi industriali di diretta imputazione (materie prime combustibili, manutenzione impianti e ammortamento forni) e ulteriormente diviso per le quantità prodotte nell'esercizio, aveva determinato un costo unitario di produzione pari a euro 3,08, con conseguente rideterminazione del valore delle rimanenze finali per un importo complessivo di euro 191.383,00 a fronte di quello di euro 125.190,24, stimato dalla contribuente.

Nel ricorso di primo grado e in appello la società non aveva contestato la necessità di valutare le rimanenze dei semilavorati tenendo conto anche degli oneri e costi diversi da quelli considerati, ma si era limitata a censurare il metodo utilizzato dall'Ufficio, suggerendo di utilizzare un criterio di proporzionalità parametrato alle materie prime, al costo della manodopera diretta, al tempo della lavorazione operata ed al numero delle unità prodotte.

Lamenta, quindi, che, sebbene il criterio indicato dalla contribuente coincida con quello utilizzato in sede di verifica, i giudici regionali, non tenendo conto della mancata imputazione di oneri e costi industriali, hanno ritenuto opportuno ripartire i costi in gruppi omogenei ed adottare, per ciascun gruppo, la base di riparto più razionale, senza tuttavia addivenire ad una diversa quantificazione del valore delle rimanenze, ma operando un totale annullamento del recupero operato.

2. La censura è fondata.

2.1. L'art. 2426 cod. civ., che costituisce norma generale riguardo al criterio di valutazione delle rimanenze finali di magazzino, stabilisce, al n. 9, che: «le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo d'acquisto o di produzione, calcolato,

secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi...>>.

Trattasi di principio, applicabile a tutte le categorie di rimanenze di magazzino, che poggia sul presupposto che quando l'utilità o la funzionalità del bene determinato dal costo originario diminuisce è necessario modificare il valore adeguandolo al valore di mercato; in virtù del principio civilistico della rappresentazione veritiera e corretta, non è consentito mantenere tale ultimo valore qualora siano venuti meno i motivi della svalutazione effettuata e, in base al principio della prudenza, il riadeguamento va effettuato solo se vi sia ragionevole certezza del recupero di tale maggior valore tramite la vendita ed in tempi brevi.

2.2. Secondo la disciplina civilistica, le rimanenze finali sono dunque valutate con il criterio del costo che, in base alle modalità di reperimento del bene, si distingue in costo di acquisto e in costo di produzione.

Lo stesso art. 2426 cod. civ., al n. 1), definisce il costo d'acquisto e il costo di produzione; nel primo si computano, oltre al prezzo effettivo di acquisto, anche i costi accessori, ossia quelli direttamente imputabili al contratto di acquisto, nonché quelli di diretta imputazione (tra i quali rientrano oneri fiscali e doganali, spese di imballaggio, trasporto e spese di assicurazione, costi di intermediazione).

Il costo di produzione, invece, comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto (cd. costi diretti), attraverso la tecnica del cd. costo base (*direct costing*), costituiti dai costi dei materiali utilizzati, dagli imballaggi e dalla manodopera diretta impiegata, e può anche comprendere altri costi di indiretta imputazione (cd. costi indiretti), per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto in base a determinati parametri (*cost drivers*) (quali le ore di mano d'opera, le ore macchina), relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato, rappresentati da spese generali di produzione comuni a più prodotti (manodopera indiretta, ammortamenti, manutenzioni e riparazioni, materiali di consumo utilizzati, consumi di energia).

La iscrizione in bilancio al costo di produzione, prescritta per i prodotti in corso di lavorazione ed i semilavorati, non costituisce una mera facoltà, ma rappresenta piuttosto applicazione del principio civilistico della rappresentazione veritiera e corretta, con la conseguenza che la capitalizzazione di tali costi non deve far superare alle rimanenze il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

2.3. Anche il principio contabile nazionale – OIC 13 – rimanda alle disposizioni civilistiche nel rispetto del principio di prudenza, stabilendo che: «le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o di produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato. Tale criterio è coerente con un approccio prudenziale alle valutazioni e quindi con il concetto che, allorquando l'utilità o la funzionalità originaria misurata dal valore (costo) originario si riduce, si rende necessario modificare tale valore tramite il valore di realizzazione desumibile dal mercato».

2.4. La valutazione fiscale delle rimanenze di magazzino è disciplinata dagli artt. 59 (ora 92), comma 1 e seguenti, del d.P.R. n. 917 del 1986 e 110 del d.P.R. n. 917 del 1986, disposizioni che sono sostanzialmente allineate con la disciplina civilistica sopra richiamata.

L'art. 92, al comma 1, non impone metodi obbligatori di valutazione delle rimanenze finali di magazzino, ma prevede che, se la valutazione non viene effettuata per singoli beni a costi specifici, il valore da assumere fiscalmente non deve essere inferiore a quello che si ottiene raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e valore e a ciascun gruppo deve essere attribuito un valore non inferiore a quello determinato a norma delle successive disposizioni del medesimo articolo.

Con riguardo ai prodotti in corso di lavorazione, il comma 5 dell'art. 59 (ora 92, comma 6) del t.u.i.r. prevede: «I prodotti in corso di lavorazione ed i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'art. 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale».

Qualunque sia il metodo di valutazione utilizzato, il costo da utilizzare, secondo le valutazioni contenute nel comma 1, lett. b), dell'art.

110 del d.P.R. n. 917 del 1986, comprende sia gli oneri diretti di acquisizione o di produzione, sia gli oneri accessori di diretta imputazione – esclusi interessi passivi e spese generali – che si identificano in tutti quelli collegati al bene da un nesso di consequenzialità.

3. Tanto premesso, nel caso di specie, la Commissione regionale, nell'annullare la ripresa a tassazione con la quale l'Amministrazione finanziaria aveva rettificato il valore delle rimanenze finali dei prodotti in corso di lavorazione, dopo avere richiamato argomentazioni già espresse dai giudici di primo grado, si è limitata ad evidenziare che il procedimento di calcolo seguito dall'Ufficio, che individua nel costo della manodopera l'unica base di riparto, trova il suo limite «nella difficoltà di individuare una fondata relazione di proporzionalità tra un complesso non omogeneo di costi indiretti ed un'unica base di riparto» e che è preferibile, perché più razionale, «l'adozione di un procedimento su base multipla aziendale con i costi da ripartire classificati in più gruppi omogenei, procedendo a scegliere per ciascun gruppo la base di riparto più razionale e congrua».

L'apprezzamento svolto dai giudici regionali è lacunoso, in quanto omette di esaminare un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla necessità o meno di imputazione, ai fini della valutazione delle rimanenze finali dei prodotti in corso di lavorazione, anche degli ulteriori oneri accessori di diretta imputazione che, secondo la ricostruzione operata dall'Agenzia delle entrate, non sono stati presi in considerazione dalla contribuente.

Sul punto, infatti, come emerge sia dal ricorso sia dal controricorso, sussiste contestazione, in quanto l'Agenzia delle entrate sostiene che la contribuente, nel conto dedicato ai prodotti in corso di lavorazione, nell'iscrivere le rimanenze finali, ha attribuito a ciascuna unità di clinker un valore che comprende solo i costi sostenuti per le materie prime, i costi per combustibili ed energia, ma non gli oneri di diretta imputazione, ossia gli altri costi industriali, quali manodopera impiegata, ammortamenti, manutenzioni e servizi industriali, che pure dovevano concorrere alla valutazione delle rimanenze; al contrario, la contribuente, oltre a contestare il metodo di valutazione delle rimanenze di clinker utilizzato dall'Ufficio, che

aveva considerato la medesima percentuale di incidenza del 33,33 per cento per tutti i fattori della produzione, non operando una diversificazione in relazione al valore delle materie prime, al costo della manodopera diretta, al tempo della lavorazione operata, al tempo di lavoro delle macchine, ha anche dedotto che l'Amministrazione avrebbe considerato costi di produzione che non avevano alcuna incidenza nella determinazione del costo del semilavorato, ma che inerivano al prodotto finito, come i costi per servizi industriali e gli ammortamenti.

Su tali questioni, decisive per il giudizio in quanto idonee a tradursi in una diversa quantificazione del valore delle rimanenze finali e, quindi, suscettibili di condurre ad una diversa decisione, i giudici di appello non hanno in alcun modo argomentato, trascurando in tal modo di verificare se la valutazione delle rimanenze finali dei prodotti in corso di lavorazione operata dalla società contribuente, in conformità a quanto previsto dall'art. 59, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, tenesse conto di tutte le spese sostenute nell'esercizio o se, piuttosto, come contestato dall'Amministrazione, la contribuente non avesse proceduto ad imputare alcuni oneri e costi di diretta imputazione che pure devono contribuire alla valutazione delle rimanenze.

La decisione impugnata incorre, dunque, nel vizio inquadrabile nel paradigma dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e va, pertanto, cassata.

4. Con il secondo motivo la difesa erariale censura la sentenza impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), nella parte in cui i giudici di secondo grado hanno annullato il recupero a tassazione del costo di euro 25.000,00, ritenuto non deducibile per difetto del requisito di inerenza.

Assume che il mero deposito del Manuale della Qualità non costituisce fatto di per sé sufficiente a consentire la deducibilità del costo, in assenza di adeguata motivazione circa la sua inerenza che deve risultare da elementi certi e precisi, come previsto dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del

1986, e ribadisce che nel giudizio di merito aveva sollevato dubbi sulla ascrivibilità dell'opera intellettuale all'ingegnere (omissis), sia perché priva di sigle inequivocabili, riportando sulla copertina firme non identificabili, sia perché nello stesso anno l'ing. (omissis) svolgeva attività lavorativa in forma subordinata presso l'Università degli studi della (omissis), circostanze tutte di cui i giudici di appello non avevano tenuto conto.

4.1. La censura è fondata.

4.2. Occorre ribadire che questa Corte, già con la sentenza n. 450 del 11 gennaio 2018, ha affermato che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava, non dall'art. 75, comma 5 (ora art. 109, comma 5), del d.P.R. n. 917 del 1986, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, ma dalla nozione di reddito d'impresa ed integra un giudizio di riferibilità dei costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, con esclusione di quelli che si collocano in una sfera ad essa estranea, giudizio che, come tale, ha natura qualitativa e non quantitativa, dovendosi escludere ogni valutazione in termini di utilità o congruità.

4.3. Tale indirizzo è stato confermato anche dalla giurisprudenza successiva, che ha precisato che esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza «un apprezzamento del costo in termini di congruità o di antieconomicità», parametri che non sono espressione dell'inerenza, ma che costituiscono «meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa» (Cass., sez. 5, 9/02/2018, n. 3170; Cass., sez. 5, 6/06/2018, n. 14579; Cass., sez. 5, 26/09/2018, n. 22938).

4.4. Questa Corte (Cass., sez. 5, 17/07/2018, n. 18904) ha ulteriormente chiarito che il giudizio quantitativo o di congruità non è del tutto irrilevante, ma si colloca su un diverso piano logico, dato che la questione è strettamente correlata con quella della prova dell'inerenza del costo, che deve investire i fatti costitutivi del costo; si è, quindi, precisato, sotto il profilo probatorio, che, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è «originario», poiché egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che

esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa.

Richiamando, poi, la distinzione tra beni «normalmente necessari e strumentali» e beni «non necessari e strumentali», si è, altresì, osservato che anche per i primi si assiste, «più che ad una modifica dei criteri di ripartizione dell'onere della prova, ad una semplificazione dell'onere del contribuente».

Qualora l'Amministrazione finanziaria ritenga che gli elementi dedotti dal contribuente siano insufficienti o inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità o rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di inerenza, sia deducendo la carenza ed insufficienza degli elementi di fatto portati dal contribuente a dimostrare l'inerenza, sia adducendo l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non sia, in realtà, correlato all'attività d'impresa.

4.5. Ebbene, nella vicenda in esame, la Commissione regionale ha affermato che, con il deposito della copia del Manuale della Qualità, la società contribuente abbia soddisfatto l'onere della prova circa l'inerenza e la determinabilità oggettiva della prestazione eseguita dall'ing. (omissis) (omissis) e che sussiste la prova della correlazione tra il costo sostenuto dall'azienda e l'oggetto della prestazione ricevuta, potenzialmente idonea alla produzione di utili per l'impresa.

Il giudizio espresso dai giudici di appello sulla inerenza risulta ancorato ai precedenti orientamenti di questa Corte, poiché esprime una valutazione di tipo meramente quantitativo e non qualitativo – in contrasto con i principi sopra richiamati – che prescinde da ogni verifica circa la esistenza di correlazione tra la spesa e l'attività d'impresa e non si sofferma sugli elementi di prova contrari adottati dall'Agenzia delle entrate nel giudizio di merito e richiamati in ricorso, in omaggio al principio di autosufficienza, volti a contestare la riferibilità della prestazione all'ing. (omissis) e, quindi, la carenza degli elementi di fatto allegati dalla contribuente a giustificazione dell'inerenza del costo.

5. In conclusione, il ricorso va accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla competente Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame attenendosi ai principi sopra richiamati.

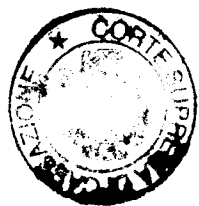
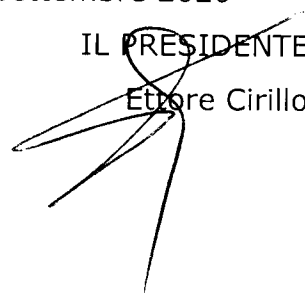
P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio in data 8 settembre 2020

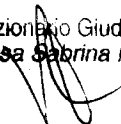
IL PRESIDENTE

Ettore Cirillo



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi 3.0. NOV. 2020

Il Funzionario Giudiziario
Dott.ssa Sabrina Pacitti



Il Funzionario Giudiziario
[Handwritten signature]