



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

Composta da

Lucio Napolitano	· Presidente -	Oggetto
Riccardo Guida	· Consigliere -	R.G.N. 4898/2013
Luigi D'Orazio	· Consigliere Rel.-	Cron. 36600
Filippo D'Aquino	· Consigliere -	
Marcello Fracanzani	· Consigliere -	CC - 25/5/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

36602
2021
sul ricorso iscritto al n. 4898/2013 R.G. proposto da
(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) in virtù di procura speciale
conferita a margine del ricorso, elettivamente domiciliata presso il suo studio, in
(omissis) come da memoria del 13 maggio 2021
- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma,
Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, n. 85/9/2012, depositata il 2 luglio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 maggio 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale della Puglia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari (n.123/21/2011), che aveva accolto il ricorso presentato dalla (omissis) s.r.l. (ora (omissis) s.r.l.) contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate, per l'anno 2004, con cui era stato rideterminato il reddito di impresa in euro 13.216.960,00, ai fini Ires, per effetto della mancata contabilizzazione di premi attivi di competenza dell'anno 2004 per euro 511.834,00, oltre che per l'indeducibilità di premi e sconti in favore dei propri clienti, ritenuti di natura "finanziaria", per la somma di euro 2.801.003,00. In particolare, quanto al primo rilievo della Agenzia, a seguito di note di credito emesse dai fornitori nel 2005 per la somma di € 608.414,05, la società contribuente aveva indicato il minor importo dei pagamenti effettuati nell'anno 2005, mentre per l'Agenzia, poiché le note di credito erano state emesse prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, per l'anno 2004, tali somme dovevano essere imputate, per competenza, proprio in tale anno; si dovevano, però, decurtare gli importi di competenza dell'anno 2003, erroneamente indicati nel 2004, pari ad euro 96.530,05, con un maggiore imponibile di euro 511.884,00. Quanto al secondo profilo, l'Agenzia delle entrate riteneva, ai fini Irap, che gli sconti praticati dalla società contribuente in favore dei propri clienti avevano natura meramente "finanziaria", in quanto dalle clausole contrattuali

emergeva che il riconoscimento degli sconti era subordinato al tempestivo pagamento del prezzo, divenendo, quindi, uno strumento finanziario per indurre i clienti alla tempestività dei rispettivi adempimenti. Gli sconti, dunque, dovevano essere imputati nel conto economico, alla voce C/17, tra gli "interessi e altri oneri finanziari", mentre ai fini Irap rilevavano soltanto le voci ricadenti sotto le lettere A e B del conto economico, ai sensi dell'art. 2425 c.c. Il giudice di prime cure rilevava che le somme riprese a tassazione erano state, in realtà, tassate nell'anno successivo (2005), quando se ne era avuta l'esatta certezza. In ordine al secondo profilo, relativo all'Irap, si evidenziava la natura commerciale e non finanziaria degli sconti concessi ai clienti. Il giudice d'appello, invece, rilevava che gli importi erano conosciuti ed erano nella piena disponibilità della società (omissis) s.r.l. in data antecedente al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2004, presentata ovviamente nel 2005. Non vi era, peraltro, violazione del divieto della doppia tassazione, in quanto il contribuente poteva presentare istanza per la restituzione delle maggiori imposte pagate nell'anno 2005.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la ricorrente (omissis) s.r.l., depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione la contribuente deduce la "violazione e/o falsa applicazione degli articoli 109, primo comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e 14, comma terzo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.)" in quanto gli accadimenti intervenuti dopo la chiusura del periodo di imposta non possono essere tenuti in considerazione nella determinazione del reddito imponibile dell'esercizio. Nel caso di specie, quindi, la (omissis) s.r.l. ha rinviato l'imputazione all'anno 2005 di una modestissima quota di ricavi (euro 608.415,05, pari all'1,2% dei ricavi contabilizzati nell'anno a titolo di premi), corrispondenti ai premi, sconti e contributi promozionali di fine anno, per i quali fornitori non avevano emesso,

nel corso 2004, le note di credito, a storno dei corrispettivi già fatturati. Non può essere condivisa l'affermazione dell'Agenzia delle entrate, poi fatta propria dalla Commissione regionale, per cui, poiché tutte le note di credito riferite a premi, contributi e sconti, contabilizzate nell'anno 2005, seppure di competenza 2004, erano state emesse in data anteriore al 31 ottobre 2005, ossia al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2004, sicché dovevano essere contabilizzate proprio nell'anno 2004. In realtà, tutte le note di credito in oggetto erano state emesse nell'anno 2005 e, dunque, successivamente alla conclusione del periodo di imposta in cui sarebbe avvenuta l'astratta maturazione del componente positivo. Poiché le note di credito recavano data successiva all'1 gennaio 2005, non avrebbe potuto affermarsi che il componente fosse determinabile già al 31 dicembre 2004, in quanto in tale data non erano state ancora compiute le operazioni di liquidazione funzionali alla esatta determinazione. Né l'art. 14, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, consente una diversa interpretazione. In base a tale disposizione, infatti, le società possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione del bilancio fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Tale norma, in quanto procedurale, non introduce alcuna regola con portata sostanziale. Si riferisce, quindi, ai fatti di gestione, verificatisi entro il periodo d'imposta, quindi nel 2004, ma conosciuti dopo la sua chiusura e recepiti in sede di redazione bilancio. Poiché l'art. 22, primo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, dispone che le registrazioni in contabilità devono avvenire non oltre il termine di 60 giorni dal fatto di gestione, l'art. 14, terzo comma, ha proprio la funzione di consentire le registrazioni conseguenti all'approvazione del bilancio, senza incorrere nella violazione di quell'art. 22. Non vi è allora alcuna deroga al criterio di definizione dell'estensione del periodo di imposta ed al principio di competenza. Tra l'altro, il bilancio per l'esercizio 2004 è stato certificato da una società di revisione, la

(omissis) s.p.a.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e/o falsa applicazione degli articoli 109, comma primo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dell'art. 14, comma terzo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600,

e dell'art. 2478-bis, primo comma, c.c. (art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.)". Invero, ove volesse opinarsi nel senso di attribuire rilevanza agli sconti liquidati con le note di credito nel 2005, il giudice d'appello avrebbe però errato nel ritenere quale data ultima per tenere conto di tali poste attive quella del 31 ottobre 2005, ossia il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione dei redditi. In realtà, il termine ultimo, anche nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, che mira ad estendere la rilevanza dei fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio, dovrebbe comunque essere individuato nel termine ultimo per la predisposizione del bilancio d'esercizio (30 aprile 2005). Potrebbero, dunque, rilevare solo i fatti di gestione divenuti noti alla contribuente entro il tempo di predisposizione del consuntivo. L'art. 14, terzo comma, nell'indicare quale termine ultimo quello della dichiarazione dei redditi, è riferito esclusivamente all'attività di annotazione nel corpo delle scritture contabili di quanto già abbia assunto rilievo in sede di bilancio, in eccezionale deroga all'ordinario termine di 60 giorni previsto dall'art. 22, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, per l'annotazione delle poste contabili. La data ultima era allora quella del 30 aprile 2005, ai sensi dell'art. 2478-bis c.c., il quale, come l'art. 2364, secondo comma, concernente le società per azioni, prevede che il bilancio delle s.r.l. vada presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e, comunque, non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Pertanto, poiché 8 note di credito sono state emesse prima del 30 aprile 2005, per la somma complessiva di euro 34.180,29, solo esse potevano essere inserite nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2004.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e/o falsa applicazione degli articoli 8, comma primo, della legge n. 212 del 2000, 67 del d.P.R. n. 600 del 1973, 110, comma 8, e 163, del d.P.R. n. 917 del 1986, nonché dell'art. 53 Cost. (art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.)". In realtà, la verifica ^{h.w} avuto ad oggetto gli anni d'imposta 2002, 2003, 2004 2005, e per ciascuno italiani sono state formulate le contestazioni concernenti l'imputazione degli sconti e dei premi. Tuttavia, in tal modo l'Ufficio ha dato luogo ad una forma di duplicazione dell'imposizione, in quanto, ove si fosse proceduto ad una considerazione unitaria del periodo interessato dalle rettifiche, si sarebbe

evidenziata un'eccedenza di materia imponibile che la contribuente aveva assoggettato al prelievo. Vi era, dunque, l'assoluta mancanza di qualsivoglia elemento di evasione. Né si può ritenere che la duplicazione dell'imposta sarebbe scongiurata dal riconoscimento di un diritto al rimborso esercitabile dal passaggio in giudicato della pronuncia che conferma il criterio di imputazione applicato dall'amministrazione. In realtà, l'unica soluzione appropriata sarebbe costituita dallo strumento della compensazione di cui all'art. 8, primo comma, della legge n. 212 del 2000. Ove, invece, si addivenisse alla conclusione che alla contribuente spetta soltanto il diritto al rimborso, a decorrere dalla sentenza, passata in giudicato, che conferma il criterio di imputazione temporale dell'Amministrazione, vi sarebbe uno sfasamento temporale tra il diritto dell'Erario ad acquisire immediatamente il tributo dovuto a seguito della rettifica e di diritto del contribuente ad ottenere la restituzione di quanto indebitamente versato a distanza di molto tempo.

3.1. I motivi primo, secondo e terzo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

3.2. Invero, è pacifico tra le parti che la società contribuente ha ricevuto nel corso dell'anno 2005 note di credito emesse dai propri fornitori a titolo di premio, sconti o contributi promozionale, in relazione alla propria condotta commerciale relativa all'anno 2004 ed ai budget raggiunti. La società ha provveduto ad indicare in bilancio, e quindi nella successiva dichiarazione dei redditi, gli sconti ed i premi nell'anno 2005, ossia in quello di emissione delle note di credito. Al contrario, l'Agenzia delle entrate ha constatato che gli sconti ed i premi di cui alle note di credito emesse nell'anno 2005 erano però, riferibili, all'anno 2004. Peraltro, poiché tali fatti erano venuti a conoscenza della contribuente prima della data di presentazione della dichiarazione dei redditi, individuata nel 31 ottobre 2005, tali accadimenti dovevano essere indicati, per il principio di competenza, proprio nell'anno 2004. Il giudice d'appello, in accoglimento del gravame dell'Agenzia delle entrate, ha affermato il principio in base al quale i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo. La regola di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917

del 1986 va, quindi, interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito e cioè al momento della redazione presentazione della dichiarazione. Gli importi in oggetto erano conosciuti e nella piena disponibilità della società Megaholding s.r.l. in data antecedente il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2004. Non si incorre, poi, in una duplicazione della tassazione in quanto il contribuente può presentare istanza per la restituzione delle maggiori imposte pagate l'anno 2005, con termine di presentazione che decorre dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero operato dall'amministratore finanziaria.

Va condiviso, dunque, il ragionamento del giudice di appello.

3.3. Infatti, il periodo di imposta è annuale e si chiude al 31 dicembre di ciascun anno. Pertanto, l'esercizio del 2004 si è chiuso nel dicembre del 2004. Tuttavia, vanno considerati per il bilancio del 2004 anche avvenimenti verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, ma di cui il contribuente venga a conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi del 2005.

Per questa Corte, infatti, i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità dei componenti di reddito devono realizzarsi entro la fine del periodo di imposta, quindi entro il 31 dicembre di ciascun esercizio; di conseguenza concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza anche i componenti la cui conoscenza sia sopravvenuta per il contribuente dopo la chiusura dell'esercizio, ma entro il termine impiegato per la redazione del bilancio ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, purché detti requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità siano maturati entro la fine dell'esercizio, in modo che non sia rimessa alla volontà delle parti la scelta dell'esercizio cui il componente è imputato (Cass., 6 maggio 2015, n. 9080).

Nel caso in esame, appunto, il fatto generatore del tributo, ossia la condotta commerciale della contribuente (che ha raggiunto determinate soglie di fatturato), che ha dato adito poi alla concessione di sconti, premi e contributi promozionali, con l'emissione delle conseguenti note di credito, si è verificato nel corso dell'anno 2004, anche se le note di credito sono state emesse nel 2005,

quindi dopo la chiusura dell'esercizio del 2004, con la manifestazione e la conoscibilità dei requisiti della certezza della componente negativa di reddito e della obiettiva determinabilità già in tale anno (entro il 31 dicembre 2004), si da imporre le modifiche all'esercizio 2004.

4. Va tenuto conto per la decisione della controversia, quanto meno a titolo interpretativo, essendone preclusa l'applicazione *ratione temporis*, anche di quanto previsto dai principi contabili nazionali (OIC) e da quelli internazionali (IAS), entrambi distinguendo due categorie di fatti intervenuti dopo la data di chiusura di bilancio (art. 10 IAS). I principi contabili sono regole tecniche che rappresentano la migliore prassi operativa nella redazione dei documenti contabili; la loro funzione è quella di interpretare le norme di legge, sicché, anche se relativi ad annualità successive a quella in esame, costituiscono, comunque, un importante criterio interpretativo nella valutazione della corretta appostazione dei dati societari nelle voci dello stato patrimoniale e del conto economico. Infatti, la loro evoluzione nel tempo li rende sempre più precisi e raffinati, consentendo, dunque, alla governance delle società di effettuare scelte meglio ponderate nella redazione dei bilanci.

5. Pertanto, in base ai principi contabili sopra menzionati, da utilizzare come criterio interpretativo, che sono inapplicabili solo alle micro-imprese di cui all'art. 2435 ter c.c., vi sono fatti successivi che comportano una rettifica e si riferiscono a "fatti già sorti" prima della data di chiusura del bilancio (Cass., n. 26650/2020). Vi sono, poi, fatti successivi che non comportano una rettifica e si riferiscono a "fatti sorti dopo" la data di chiusura del bilancio. Tra i primi, che impongono la rettifica del bilancio, vi sono inclusi: la "definizione" di una causa legale dopo la chiusura del bilancio per un importo diverso da quello presunto o non rilevato alla data di chiusura del bilancio. L'OIC 29 reca le medesime indicazione e fa riferimento alla "definizione" dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data del bilancio per un importo diverso da quelle prevedibile a tale data (cfr. sul punto anche incontro stampa specializzata del 24-5-2018, con cui si richiama l'OIC 29). Si richiamano anche il deterioramento della situazione finanziaria del debitore, confermato dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura; la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori

rispetto al costo; la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento; la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un "premio" da corrispondere ai dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso; la scoperta di un errore o di una frode. In giurisprudenza si è fatto riferimento ai costi evidenziati da bollette emesse dopo la chiusura dell'esercizio per fornitura di gas, acqua o elettricità effettuate (in misura certa ed in applicazione di tariffe predeterminate) nel corso dell'esercizio chiuso (Cass., 6 maggio 2015, n. 9080, in motivazione)

Sono, invece, fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio: la diminuzione del valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio; la distruzione di impianti di produzione causata da calamità; la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere; la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio; la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.

Il riferimento ai premi riconosciuti ai dipendenti, per l'attività espletata nel corso dell'esercizio precedente, è particolarmente significativo per la soluzione della controversia oggetto d'esame. E' evidente, infatti, che il premio viene riconosciuto nel 2005 alla contribuente, ma proprio in relazione alla sua condotta commerciale nell'anno precedente, ossia nel 2004.

Invero, alla (omissis) s.r.l. sono stati riconosciuti premi, sconti e contributi promozionali di fine anno, in base al fatturato maturato nell'anno 2004, attraverso il raggiungimento di un determinato budget di acquisti, con rinvio della sola contabilizzazione nell'anno 2005, a seguito dell'emissione delle note di credito, per la somma di euro 608.414,05. Pertanto, già al 31 dicembre 2004 la società era in grado di determinare l'esatto ammontare dei componenti reddituali, avendo a disposizione tutti i dati per procedere alla relativa quantificazione, sia nell'an sia nel quantum. Vi erano, infatti, sia i contratti

intercorsi tra la contribuente ed i fornitori, sia i dati contabili in relazione alle vendite realizzate ed al fatturato raggiunto sino al 31 dicembre 2004.

5.1. Anche nello IAS 10 per gli anni 2002-2003 si prevede la distinzione tra fatti successivi che comportano una rettifica al "bilancio" e fatti successivi che non comportano tale rettifica.

5.2. Inoltre, l'art. 14, terzo comma, d.P.R. 600/1973, prevede, che "le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione".

Tale possibilità è stata estesa anche alle società che utilizzano il sistema di contabilità semplificata dall'art. 9 del d.l. 2 marzo 1989, n. 69 ("I soggetti che, ai fini della determinazione del reddito di impresa, sono ammessi al regime di contabilità semplificata...devono annotare nei registri tenuti ai sensi dell'art. 18 del d.P.R. 600/1973:...b)entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, le...annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito....").

5.3. Si aggiunge che, in linea con la direttiva CEE 18 luglio 1978, devono valutarsi tutte le perdite e i rischi, anche se conosciuti soltanto fra la data di chiusura del bilancio ed il giorno della sua compilazione (Cass., 27 febbraio 2002, n. 2892; Cass., sez. 5, 13 settembre 2017, n. 21239).

L'art. 2423 bis c.c., peraltro, prevede che "nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:...4)si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".

In senso contrario si è espressa questa Corte in relazione alle "rese" di un contratto di franchising, per cui doveva tenersi conto nel bilancio 1998, solo delle "rese" effettuate nel 1998, ma non di quelle effettuate nei primi mesi del 1999 (Cass., sez. 5, 6 maggio 2015, n. 9080). Successivamente, però, questa Corte è tornata sui principi della decisione del 2002 n. 2892 (Cass., sez. 5, 1 marzo 2019, n. 6092; Cass., sez. 5, 13 settembre 2017, n. 21239; Cass., sez. 5, 18

gennaio 2017, n. 1107; Cass., sez. 5, 18 ottobre 2017, n. 24547; Cass., sez. 5, 14 febbraio 2014, n. 3484).

5.4. Pertanto, va confermato il principio di diritto in base al quale la regola posta dall'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (prima art. 75), secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo, mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti dell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare. Pertanto, tale regola va interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi (Cass., sez. 5, 24 febbraio 2012, n. 2854; Cass., sez. 5, 27 febbraio 2002, n. 2892).

Spetta, allora, al contribuente che abbia registrato i ricavi in un esercizio diverso (successivo), di provare che solo in tale anno essi sono diventati certi determinabili nell'ammontare e che non lo erano al momento della redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi (Cass., 18 gennaio 2017, n. 1107). In particolare, proprio con riferimento alla corretta imputazione dei "premi Quadri", questa Corte (Cass., sez. 5, 13 settembre 2017, n. 21239, cit) ha riformato la sentenza del giudice d'appello che aveva ritenuto che l'esatta stima del premio si era potuta effettuare soltanto nel 2004, dopo la chiusura del bilancio al 31 dicembre 2003, e che nel 2003 il premio poteva essere stimato solo in via approssimativa, ma non in maniera precisa e definitiva, dovendosi anche tenere conto della sua effettiva erogazione nel 2004.

La Cassazione ha, invece, valorizzato la circostanza che, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2003, avvenuta il 21 ottobre 2004, il premio era già stato versato ed era quindi certo sia nell'an che nel quantum (Cass., 21239/2017 cit.).

Si è, quindi, valorizzato il tenore dell'art. 14, comma terzo, del d.P.R. n. 600 del 1973, che consente alle società e agli enti, il cui bilancio deve essere approvato, per legge per statuto, da un'assemblea o da altri organi, di inserire nelle scritture

contabili tutti gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione fino al termine per la presentazione della dichiarazione. Tale norma è altamente significativa anche perché poi estesa ad ogni soggetto in regime di contabilità semplificata (art. 9, comma primo, lett.b, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154), e, soprattutto in linea con la direttiva CEE 18-7-1978 (Cass., sez. 5, 13 settembre 2017, n. 21239, cit.).

Ad analoghe conclusioni è giunta questa Corte anche in relazione ai costi sostenuti dalla contribuente per il ripristino tecnico di prodotti difettosi venduti a terzi dell'anno precedente (Cass., sez. 5, 14 febbraio 2014, n. 3484). Si è valorizzato, infatti, anche il disposto dell'art. 2423-bis c.c., che, nel testo vigente nel 1999, indicava la necessità di "tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo". Pertanto, i costi sostenuti dalla contribuente per le operazioni di ripristino tecnico di prodotti difettosi, la cui alienazione già costituiva il titolo di una componente di reddito per il 1999, così come dovevano costituire elementi di rettifica del bilancio di quell'anno, perché divenuti noti, in quanto certi e precisi dell'ammontare, prima della delibera approvativa del risultato di esercizio, altrettanto dovevano concorrere a formare il reddito di impresa per lo stesso anno, incidendo legittimamente in flessione sullo stesso. In tal caso, spettava all'Ufficio confutare la concludenza e l'attendibilità contabile degli "atti interni dell'azienda" che, in base alla ricostruzione del giudice di merito, avrebbero permesso di apprezzare la storicità delle operazioni stesse.

In altra ipotesi, invece, si è ritenuto che i costi fossero di competenza dell'anno successivo, in quanto dai rapporti contrattuali intercorrenti tra la società controllante e la controllata la definitività dei conti relativi ai loro rapporti era individuabile soltanto a seguito dell'ultimazione dell'attività di "audit" sui conti del gruppo (Cass., sez. 5, 18 ottobre 2017, n. 24547).

L'art. 14, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove consente l'annotazione delle rettifiche rese necessarie dall'approvazione del bilancio anche dopo la chiusura dell'esercizio, ma prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, deroga alla disposizione di carattere generale dettata dall'art. 22 del

d.P.R. n. 600 del 1973, che impone altrimenti di effettuare le registrazioni nelle scritture cronologiche non oltre 60 giorni.

5.5. Quanto alla ulteriore obiezione sollevata dalla società contribuente, per la quale il termine ultimo per tenere conto dei fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio sociale, va individuato nel termine indicato dalla legge per l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea sociale, quindi entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, deve tenersi conto della circostanza che il bilancio di esercizio, che costituisce la base della dichiarazione dei redditi, in base al principio di derivazione di cui all'art. 83 del d.P.R. n. 917 del 1986, può essere oggetto di rettifiche.

Per questa Corte, infatti, con riguardo alle società e agli enti tenuti al bilancio (o rendiconto) la dichiarazione dei redditi basata sul bilancio, che sia stata tempestivamente presentata, può essere successivamente "rettificata" (salvo il verificarsi di preclusioni correlate a norme procedurali per la contestazione del debito tributario) nel caso in cui (si assuma che) determinati costi, regolarmente inseriti nelle scritture contabili, non siano stati riportati nel conto profitti e perdite allegato al bilancio posto a base della dichiarazione, a condizione : a) che sia redatto un nuovo bilancio e che questo sia approvato (se ciò è richiesto); b) che la redazione e l'approvazione di tale bilancio, nonché la redazione e la presentazione della dichiarazione di rettifica, che sul ripetuto bilancio si basi, avvengano con le stesse modalità (escluso il termine) previste dalla disciplina tributaria per la redazione o l'approvazione del bilancio e per la redazione e la presentazione della dichiarazione dei redditi (Cass., sez. 1, 28 settembre 1994, n. 7904; Cass., 12 agosto 1993, n. 8642).

5.6. Peraltro, per questa Corte il termine ultimo per procedere all'indicazione delle componenti positive negative del reddito va individuato proprio nel momento della redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi (Cass., sez. 65-, 27 agosto 2013, n. 19671). Nel caso in cui gli accadimenti successivi all'esercizio sociale siano anche posteriori all'approvazione del bilancio, ma anteriori alla data stabilita per la presentazione della dichiarazione dei redditi, è ben possibile procedere alla rettifica del bilancio.

Va anche precisato che, poiché i premi erano legati al fatturato realizzato dalla contribuente entro il 31 dicembre 2004, con riferimento a premi e sconti di fine anno precedente, quali premi di fine campagna, premi di fedeltà, contributi promozionali a fronte dell'adesione a determinati piani di marketing, non v'è dubbio che tali componenti reddituali erano perfettamente determinabili alla data del 31 dicembre 2004, in quanto tutti gli elementi per la relativa quantificazione erano già stati formalizzati negli accordi commerciali contenenti l'esatta determinazione dei premi e degli sconti. Tali contratti sono stati allegati al processo verbale di constatazione. Pertanto, diviene anche irrilevante stabilire se i componenti reddituali in contestazione dovessero essere conosciuti fino al momento della approvazione del bilancio oppure, successivamente, alla data della presentazione della dichiarazione dei redditi.

5.7. Né v'è stata doppia imposizione.

Invero, come risulta dallo stesso ricorso per cassazione per ciascuno degli anni in contestazione, ossia 2002, 2003, 2004 e 2005, si è proceduto ad escludere i maggiori imponibili dell'anno precedente, in quanto imputabili proprio a tale anno (precedente) per il principio di competenza, e ad includere i maggiori imponibili dell'anno successivo, sempre in applicazione del medesimo principio di competenza. Pertanto, con riferimento all'anno 2004, da un lato, si è evidenziata una maggiore imposta dovuta ai maggiori ricavi di cui alle note di credito ricevute nel 2005 (€ 608.414,05), a fronte di premi, sconti e contributi promozionali relativi all'esercizio chiuso al 31/12/2004, ma dall'altro si è operata una variazione in diminuzione scaturita dai maggiori ricavi accertati per l'anno 2004, ma riferibili all'anno 2003 (€ 96.530,05), con maggiori componenti positive nel 2004 per € 511.834,00.

5.8. Tra l'altro, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 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, così da alterare il risultato della dichiarazione; nè l'applicazione di detto criterio implica di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è

evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (Cass., 10 marzo 2008, n. 6331).

6. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza per omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 c.p.c. (art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.)", in quanto il giudice d'appello non si è pronunciato affatto sul secondo rilievo dell'Agenzia delle entrate, oggetto di specifico motivo di impugnazione da parte dell'Agenzia ed avente ad oggetto l'individuazione dell'esercizio di competenza con riferimento agli sconti praticati dalla contribuente in favore dei clienti, ai fini Irap. Per la società trattasi di sconti aventi prettamente natura commerciale e non finanziaria, come, invece, ritenuto dall'Agenzia delle entrate, in quanto riconosciuti dalla società in base al fatturato delle operazioni effettuate nell'anno. La clausola che subordina il riconoscimento dei premi e degli sconti al pagamento tempestivo del corrispettivo non trasforma gli stessi in una voce meramente finanziaria, quindi non deducibile ai fini Irap. Su tale questione non è rinvenibile nella motivazione del giudice d'appello alcuna argomentazione. Né vi era un rapporto di pregiudizialità per cui la risoluzione della prima questione avrebbe potuto spiegare effetti sulla seconda.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. Invero, poiché l'appello è stato proposto dall'Agenzia delle entrate, soccombente, in primo grado, per entrambi i rilievi e le riprese a tassazione, l'omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., poteva essere sollevata soltanto dalla Agenzia delle entrate.

7. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "nullità della sentenza per omessa motivazione, in violazione degli articoli 36, secondo comma, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e 118, commi primo e secondo, disposizioni di attuazione c.p.c. (art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.)". Invero, dal processo verbale di constatazione si ricava che nei contratti stipulati della contribuente si riconosceva per il fatturato (omissis) s.r.l. uno sconto incondizionato del 2%, anche se la proposta di premio era subordinata al pieno rispetto delle condizioni di pagamento concordate. Il riconoscimento dei premi

aveva, dunque, proprio la funzione di incentivare l'instaurazione o il mantenimento del rapporto commerciale, attraverso il riconoscimento al cliente di un beneficio, in termini di riduzione del corrispettivo, correlato all'entità economica della transazione. La previsione in ordine al rispetto dei termini di pagamento, non ~~na~~ assurgeva, dunque, al rango di causa economica o giuridica della pattuizione, ma rivestiva soltanto mera valenza risolutiva del riconoscimento stesso. Il giudice d'appello, ove si ritenga che abbia accolto integralmente l'appello della Agenzia delle entrate, ha, però, trascurato completamente di dare conto dei numerosi elementi di valutazione offerti a sostegno della tesi della contribuente, non palesando il minimo corredo informativo in ordine al percorso logico-giuridico seguito.

7.1. Il quinto motivo è fondato.

7.2. Il motivo è ammissibile, contrariamente a quanto osservato dalla Agenzia delle entrate nel suo controricorso, in quanto, da un lato, la sentenza del giudice di appello è stata depositata il 2 luglio 2012, quindi prima della riforma del vizio di motivazione di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., da parte del d.l. 83/2012, in vigore per le sentenze depositate a decorrere dall'11 settembre 2012, e dall'altro, la rubrica del motivo di censura non impedisce alla Corte di valutare se nel corpo dello stesso l'articolazione della censura sia stata correttamente enunciata.

Nel caso in esame, è evidente che vi è stata totale omissione della motivazione sulla seconda ripresa a tassazione relativa all'Irap da parte del giudice di appello, potendosi anche reputare la motivazione come meramente apparente, avendo la Commissione regionale enunciato la questione nello "svolgimento del process", dimenticandosi poi di affrontarla nella motivazione.

7.2. Invero, il giudice d'appello pur dando atto nello "svolgimento del processo" della ripresa a tassazione riferita all'Irap, con riferimento a premi e sconti di natura finanziaria, praticati dalla contribuente clienti, per euro 2.801.003,00, nella motivazione ha completamente omesso di indicare le argomentazioni ed il percorso logico-giuridico che l'hanno indotto all'accoglimento integrale dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate.

La stessa Agenzia delle entrate, nel controricorso, ammette che "non può negarsi che, dalla lettura della motivazione della sentenza, si rileva come il collegio non abbia espresso alcuna ragione di accoglimento del motivo di appello relativo alla violazione degli articoli 5 e 11 del decreto del presidente della Repubblica 15 dicembre 1997, n. 446" (cfr. pagina 36 del controricorso).

L'Agenzia delle entrate, aggiunge che "la motivazione della sentenza contrasta con il dispositivo che contiene la decisione di accoglimento integrale dell'appello".

8. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza per omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 c.p.c. (art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.)", in quanto la contribuente, nel ricorso introduttivo, ha censurato l'atto di imposizione nella parte in cui aveva irrogato le sanzioni amministrative sulla base dell'applicazione del criterio del "cumulo materiale", in violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997. A seguito dell'accoglimento del ricorso da parte del giudice di prime cure, la contribuente, nel costituirsi nel giudizio di appello, al fine di resistere al gravame erariale, ha richiamato espressamente la "violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, nella determinazione delle sanzioni irrogate", così devolvendo al giudice di secondo grado anche la questione afferente all'illegittimo criterio di determinazione delle sanzioni amministrative. Anche in questo caso, però, il giudice d'appello ha completamente omesso di prendere in esame la doglianza.

8.1. Il motivo è fondato.

8.2. Invero, nonostante la contribuente, totalmente vittoriosa in primo grado, con conseguente assorbimento della domanda relativa al calcolo delle sanzioni, abbia correttamente riproposto, in sede di controdeduzioni nel giudizio di appello, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, la questione relativa all'applicazione alle sanzioni dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, il giudice del gravame ha omesso di statuire tale specifica domanda.

9. Con il settimo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "nullità della sentenza per omessa motivazione, in violazione degli articoli 36, secondo comma, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e 118, commi primo e secondo, disp. att. c.p.c. (art. 60, primo comma, n. 4, c.p.c.)". Invero, nell'ipotesi in cui la Corte

dovesse ritenere che la pronuncia di accoglimento dell'appello della Agenzia delle entrate, non solo avesse determinato la reiezione delle doglianze riguardanti il predetto recupero ai fini dell'Irap, ma avesse, altresì, implicato la conferma della determinazione delle sanzioni amministrative, come irrogate nell'avviso accertamento, la sentenza del giudice di appello risulterebbe del tutto priva di motivazione.

9.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del sesto motivo.

10. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

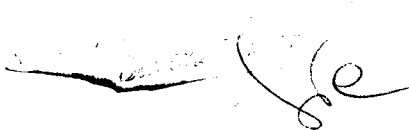
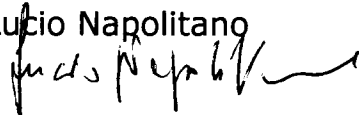
P.Q.M.

accoglie i motivi quinto e sesto di ricorso; rigetta i motivi primo, secondo, terzo e quarto; dichiara assorbito il settimo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 maggio 2021

Il Presidente

Lucio Napolitano



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
25/11/2021
CANCELLERIA
Simona
