



02241/22

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE SESTA CIVILE - T**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Mauro Mocci	Presidente
Dott.ssa Maura Caprioli	Consigliere
Dott.ssa Maria Enza La Torre	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore
Dott. Lorenzo Delli Priscoli	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto

IRPEF ILOR  
ACCERTAMENTO

Ud. 15/12/2021 CC

R.G.N. 19921/2020

Rep.

*Caa. 2241*

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 19921/2020 R.G., proposto

**DA**

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis)  
(omissis) , con studio in (omissis) , elettivamente  
domiciliato presso l'Avv. (omissis) con studio in (omissis),  
giusta procura in allegato al ricorso introduttivo del presente  
procedimento;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

l'Agenzia delle Entrate, con sede in (omissis), in persona del  
Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa  
dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove  
per legge domiciliata;

**CONTRORICORRENTE**

**AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale  
della Sicilia l'8 novembre 2019 n. 6373/16/2019;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio  
non partecipata del 15 dicembre 2021 dal Dott. Giuseppe Lo  
Sardo;

*11339*  
*21*

### **RILEVATO CHE:**

(omissis) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia l'8 novembre 2019 n. 6373/16/2019, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per IRPEF ed IVA relative all'anno 2003, in dipendenza del recupero di imposte e dell'irrogazione di sanzioni per il maggior reddito non dichiarato per l'importo di € 700.089,00, nella qualità di titolare dell'impresa individuale corrente in (omissis) sotto la ditta (omissis), ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del medesimo avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Messina il 13 dicembre 2010 n. 534/03/2010, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'amministrazione finanziaria non avrebbe riscontrato in sede di verifica l'emissione delle fatture di vendita per l'anno 2003 da parte del contribuente, non essendo agevolmente riferibili all'anno in contestazione le fatture prodotte in giudizio. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte.

### **CONSIDERATO CHE:**

Con unico motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 45, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello

che i verificatori non avrebbero riscontrato l'emissione da parte del contribuente delle fatture di vendita per l'anno 2003.

**RITENUTO CHE:**

**1.** Preliminarmente, il collegio valuta che il motivo di ricorso meriti di essere riqualificato e scrutinato nei termini dell'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., essendo stato prospettato, a ben vedere, l'omesso esame di un "*fatto*" decisivo per il giudizio e controverso tra le parti, che è stato individuato (pagine 7 e 8 del ricorso) nella circostanza accertata dai verificatori della tardiva emissione (cioè, nell'anno 2004) delle fatture relative alla vendita delle autovetture già immatricolate e consegnate ai clienti finali in periodi precedenti alla data dei documenti emessi (cioè, nell'anno 2003), secondo un elenco dettagliato in apposito prospetto del processo verbale di constatazione. Là dove non si ravvisa alcuna censura del ricorrente in ordine all'omessa pronunzia su uno o più dei motivi di appello.

**1.1** Ciò posto, il motivo è infondato.

**1.2** L'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012 n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "*fatto storico*", il cui esame sia stato omesso, il "*dato*", testuale o extratestuale,

da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le tante: Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6<sup>-3</sup>, 27 novembre 2014, n. 25216; Cass., Sez. 2<sup>^</sup>, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 12 luglio 2021, nn. 19820, 19824, 19826 e 19827; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 22 luglio 2021, n. 20963; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 27 luglio 2021, n. 21431). L'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012 n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 14 settembre 2018, n. 26305; Cass., Sez. 6<sup>^-1</sup>, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 maggio 2021, n. 12400; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 luglio 2021, nn. 21457 e 21458) né l'omessa disanima di questioni o argomentazioni (Cass., Sez. 6<sup>^-1</sup>, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 aprile 2021, n. 10285).

**1.3** Nella specie, il "fatto" di cui si lamenta l'omesso esame da parte del giudice di appello è costituito dal differimento all'anno 2004 dell'emissione delle fatture relative agli autoveicoli venduti nell'anno 2003 secondo le risultanze dell'elenco analitico allegato al processo verbale di constatazione.

Invero, secondo l'accertamento fattone dalla sentenza impugnata, *«per l'anno 2003 nel verbale di verifica si attesta la persistente mancata fatturazione, con conseguente accertamento di un reddito d'impresa di euro 706.740,00. Né appare rilevante la produzione in giudizio di fatture, non sottoposte ai verificatori in sede di verifica, perché – al di là del profilo di inammissibilità – risulta non agevole, né possibile in questa sede valutare se esse siano o meno riferibili all'anno in contestazione»*.

Per cui, è evidente che il giudice di appello non ha tenuto conto della suddetta circostanza nella sua decisione.

**1.4** Ciò non di meno, bisogna saggiarne la "decisività", cioè la potenziale idoneità, in base ad un giudizio prognostico, a sovvertire l'esito del gravame.

A tale proposito, si rammenta che, per costante giurisprudenza di questa Corte, l'art. 109 (già art. 75) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, in ordine al principio di competenza, prevede che *«i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni»*. Con la menzione dei requisiti della "certezza" e della "determinabilità" il legislatore ha voluto escludere dalla formazione del reddito i componenti solo "stimati", mentre deve tenersi conto solo degli elementi reddituali caratterizzati da un sufficiente grado di attendibilità. La certezza va intesa non in senso materiale, ma giuridico, con esclusione di componenti di redditi meramente presunti. Deve

esistere un vincolo giuridico avente origine in un contratto, in un fatto illecito o in un provvedimento della pubblica amministrazione. La determinabilità attiene, invece, al *quantum* del componente di reddito, desumibile da elementi oggettivi, quindi con esclusione di quello basato su mere congetture soggettive o fondato su calcoli probabilistici. Pertanto, inizialmente deve individuarsi l'esercizio di competenza civilistica, in base al principio di derivazione di cui all'art. 83 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. Successivamente, si assiste ad un allontanamento dai principi civilistici, in quanto occorre verificare i requisiti di esistenza degli elementi reddituali e della loro oggettiva determinabilità, sicché il legislatore fiscale ha inserito criteri più rigidi ed obiettivi di quelli civilistici per determinare l'imputazione temporale. Le regole sulla imputazione temporale delle componenti di reddito sono inderogabili, sia per i contribuenti, ai quali è precluso ogni spostamento dei ricavi e delle spese da un periodo all'altro, sia per l'amministrazione finanziaria (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 giugno 2019, n. 12265; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 8 ottobre 2020, n. 21667; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 novembre 2020, n. 26650; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 luglio 2021, n. 19166).

**1.5** In particolare, non è consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 dicembre 2009, n. 26665; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 luglio 2014, n. 16349; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 luglio 2018, n. 20095), poiché ciò finirebbe per rendere lo stesso contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i componenti del proprio reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del

relativo reddito imponibile (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, Sez. 5<sup>^</sup>, 11 ottobre 2010, n. 25218; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 giugno 2019, n. 12265). Tale inderogabilità non risponde ad una logica sanzionatoria, ma origina dalla circostanza che l'eventuale rilevazione in un periodo successivo del componente sarebbe priva di giustificazione in senso economico, in quanto l'evento di gestione si è già completamente esaurito in precedenza. Inoltre, si è precisato che l'onere di provare il requisito della certezza e determinabilità dei componenti positivi del reddito, in un determinato esercizio sociale, incombe sull'amministrazione finanziaria, mentre per quelli negativi l'onere grava sul contribuente (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 22 settembre 2006, n. 20521).

**1.6** Premessa, quindi, l'inderogabilità del criterio di competenza dettato dall'art. 109 (già art. 75) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, occorre precisare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la violazione dei criteri d'imputazione cronologica dei componenti positivi e negativi del reddito non costituisce una violazione meramente formale, sia perché l'imputazione ad un determinato periodo di imposta di componenti ad esso estranei (in quanto riferibili ad altro periodo) incide sulla determinazione del reddito d'impresa di quella specifica annualità (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 ottobre 2018, n. 24006); sia perché, comunque, *«in nessun caso (...) il contribuente può scegliere liberamente, secondo le proprie convenienze, l'esercizio in cui registrare i costi, dovendo l'eventuale spostamento dall'anno di riferimento essere ancorato a fatti obbiettivi e verificabili»* (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 dicembre 2009, n. 28070; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 luglio 2018, n. 20095; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 4 novembre 2020, n. 24523).

**1.7** Ne consegue che la ritardata fatturazione nell'anno 2004 dei compensi corrisposti dalla clientela per gli acquisti di autovetture nell'anno 2003 non impediva all'amministrazione finanziaria di imputare i relativi ricavi all'anno corrispondente secondo il principio di competenza e di procedere al conseguente recupero delle imposte sulla base dell'accertamento del maggior reddito.

**1.8** Nella specie, quindi, il giudice di appello si è sostanzialmente uniformato al principio enunciato, avendo dato atto dell'omessa fatturazione di operazioni concluse nell'anno 2003 secondo l'attestazione del verbale di verifica, pur non avendo espressamente specificato in motivazione che la tardiva emissione dei documenti contabili risaliva all'anno 2004.

**2.** Dunque, valutandosi la infondatezza del motivo dedotto, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato.

**3.** Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

**4.** Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

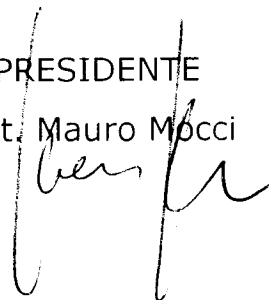
#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di € 7.800,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto dell'obbligo, a carico della ricorrente, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.



Così deciso a Roma nell'adunanza camerale del 15 dicembre 2021.

IL PRESIDENTE  
Dott. Mauro Mocchi



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
26 GEN 2022  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Laura Cosima Pugliese

