

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

## V SEZIONE CIVILE - TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: deduzione costi – univocità – prova

LUCIO NAPOLITANO

· Presidente -

Oggetto

ANDREINA GIUDICEPIETRO

· Consigliere -

R.G.N. 18706/2015

FRANCESCO FEDERICI

· Consigliere -

Cron. 591

MARCELLO M. FRACANZANI · Consigliere Rel.-

RAFFAELE ROSSI

· Consigliere -

CC - 11/11/2021

ha pronunciato la seguente

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 18706/2015 R.G. proposto da

(omissis)

Società Cooperativa per Azioni, in

persona del legale rappresentante p.t., corrente in

(omissis)

e con domicilio

eletto presso lo studio del secondo in

(omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio ex lege in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

- ricorrente incidentale-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Sicilia, Palermo, n. 208/29/2015 pronunciata 28 luglio 2014 e depositata il 22 gennaio 2015, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11 novembre 2021 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

#### **RILEVATO**

- 1. La società contribuente, operante nel settore del trasporto di cose per conto terzi, era attinta in data 26.04.2012 da un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria ai fini Ires, Iva e Irap, oltre interessi e sanzioni, in relazione all'anno d'imposta 2007.
- 2. L'atto impositivo faceva seguito ad una verifica fiscale compiuta dalla GdF nel corso della quale veniva rilevati costi non inerenti per euro 378.057,82 e costi non di competenza per euro 122.824,00. Donde l'atto impositivo con cui l'Ufficio contestava l'indebita deduzione di costi, accompagnata dalla illegittima detrazione della relativa IVA, per complessivi euro 552.189,32.
- 3. La contribuente adiva pertanto il giudice di prossimità censurando sotto plurimi profili l'atto impositivo. Costituitosi l'Ufficio la CTP accoglieva parzialmente il gravame, dichiarando legittima la deduzione dei costi per euro 122.824,00 e confermando la ripresa a tassazione per il resto.
- 4. La società contribuente insorgeva con ricorso in appello, cui resisteva l'Ufficio svolgendo anche eccezioni di rito, oltre a promuovere appello incidentale per la parte di sua soccombenza. Dimesse memorie difensiva da parte dell'appellante, la CTR respingeva l'appello principale accogliendo quello incidentale svolto dall'Ufficio.
- 5. Ricorre a questa Corte la (omissis)
  Società Cooperativa per Azioni, che si affida a cinque censure, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso e ricorso incidentale.

### **CONSIDERATO**

- 1. In via preliminare occorre respingere l'eccezione di inammissibilità svolta dalla difesa erariale per difetto di specificità: la dedotta eccezione, per vero solo indicata in atti, non esplicita le ragioni cui ricondurre in concreto la dedotta inammissibilità.
- 2. Con il primo motivo la società ricorrente prospetta censura ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 21 d.p.r. n. 633/1972 e dell'art. 6 d.p.r. n. 444/97.
- 2.1 In particolare critica la sentenza nella parte in cui la CTR ha accertato la legittimità dell'accertamento in relazione alla non inerenza dei costi portati in detrazione. Circoscrive la censura rispetto alle fatture relative alle detrazioni per il costo dei carburanti ceduti dagli autotrasportatori di cose per conto terzi: fatture che la CTR aveva ritenuto prive del "requisito della certezza del costo e quindi della loro inerenza e competenza", sì da rendere indetraibili gli importi ivi indicati.
- 2.2 Precisa che l'atto impositivo era motivato per relationem, avendo operato un mero richiamo al p.v.c., secondo cui le fatture erano prive dei dati identificati dell'autoveicolo cui si riferivano. Osserva che, in buona sostanza, l'Ufficio aveva ritenuto che le fatture, per poter legittimamente portare in detrazione i relativi costi, dovevano riportare gli stessi dati richiesti dal d.p.r. n. 444/97 in tema di schede carburante. Critica, pertanto, la decisione per non essersi la CTR avveduta del disposto di cui all'art. 6 del dpr n. 444/97, secondo cui le disposizioni del regolamento dettato per le schede carburanti non si applicano alle cessioni di carburanti operati dagli autotrasportatori di cose per conto terzi, restando invece circoscritte ai casi di acquisti di carburanti effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione. Per l'effetto, ai fini della deduzione dei relativi costi il contribuente sarebbe unicamente tenuto a presentare la relativa fattura, il cui contenuto è disciplinato dal solo art. 21 d.p.r. n. 633/1972.

La censura non coglie nel segno.

- 3. Come già affermato da questa Corte, «la prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente, in quanto tenuto a provare l'imponibile maturato (cfr. Cass. 21 novembre 2019, n. 30366; Cass. 17 luglio 2018, n. 18904); pertanto, ove, come nel caso in esame, sia contestato dall'Amministrazione finanziaria il difetto di inerenza della spesa è onere del contribuente offrire la dimostrazione della correlazione del costo sostenuto con l'attività d'impresa in concreto esercitata, non assolvibile mediante la dimostrazione della avvenuta contabilizzazione dello stesso» (cfr. Cass., V, 27116/2020).
- 3.1 Peraltro, se è ben vero che «la mancata indicazione del numero di targa del veicolo rifornito nella fattura non è espressamente previsto dalla norma regolamentare evocata quale causa di decadenza dall'agevolazione de qua», non è men vero che l'identificazione degli stessi deve, in alternativa, derivare da dichiarazioni redatte per ogni singola erogazione dal gestore del distributore di carburante, che poi ha l'onere di riepilogare l'ammontare complessivo della fornitura mensile in una fattura cumulativa (cfr. Cass., V, n. 14645/2019). Un tanto al fine di individuare consentire al Giudice tributario di «la certa quantificazione/individuazione sia della quantità di carburante erogato sia dei mezzi nei quali lo stesso è stato di volta in volta immesso» (cfr. Cass., V, n. 14645/2019).
- 3.2 Tanto premesso, la CTR ha disatteso la doglianza della contribuente sul presupposto che non fosse stato provato con certezza il costo e, quindi, l'inerenza: prova che non risulta essere stata fornita dalla ricorrente nemmeno con documenti equipollenti. Sulla base di questi argomenti probatorio-fattuali, certo non sindacabili ulteriormente in questa sede, la CTR ha dunque escluso

la legittimità della deduzione operata, adeguandosi ai principi dettati da questa Corte.

Il motivo deve pertanto essere respinto.

4. Con la seconda censura la contribuente denunzia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 2, 17 e 19 del d.p.r. n. 633/1972 nonché degli artt. 109 e 164 d.p.r. n. 917/86 e dell'art. 2967 c.c. anche in combinato disposto con le sopra richiamate norme in riferimento all'art. 360, co.1, n. 3 c.p.c.

%· 5 :

- 4.1 In buona sostanza afferma che la detrazione dell'IVA era avvenuta nel rispetto del principio qualitativo di inerenza e del suo rapporto rispetto all'attività d'impresa, di cui aveva dato ampia prova mediante la documentazione versata in atti e che erronea era la conclusione cui era giunta la CTR nel ritenere insufficienti, quale fonti di prova dell'inerenza, le fatture di acquisto del carburante e quelle di acquisto dei ricambi, queste ultime correlate allo stralcio del registro dei cespiti della società. Afferma infine che alcun onere probatorio gravava sul contribuente, essendone invece onerata l'Amministrazione finanziaria, tenuta a fornire la prova contraria dei costi astrattamente riconducibili all'attività d'impresa.
- 5. Il motivo non può essere condiviso per le ragioni di seguito esposte.
- 5.1 Ed infatti «Nel caso di esistenza di regolare fattura deve ritenersi operante la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato, con conseguente onere dell'Agenzia di fornire prova dell'indeducibilità, per non inerenza, del costo (cfr. Cass. n. 7881 del 2016; n. 21446 del 2014, n. 24426 del 2013, n. 5748 del 2010). Ciò sempre che, come reiteratamente affermato nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 21980 del 2015, n. 21446 del 2014, n. 24426 del 2013, n. 9108 del 2012, n. 5748 del 2010), sia in tema di imposizione diretta che in tema di Iva, la fattura sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (v.,anche, art. 226 della Direttiva

2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006). Già in passato questa Corte ha stabilito che, in tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo; per l'amministrazione consequenza finanziaria óua contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati (Cass. 10 ottobre 2014, n. 21446, e da ultimo, Cass. 211 del 2018). In tema di Iva, la Corte di giustizia (con sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 -Investimentos Imobiliàrios e Turísticos SA c. Autoridade Tribudria e Aduaneira), seguita dalla giurisprudenza interna (Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384, n. 10211 e n. 13882 del 2018), nell'esaminare le condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione dell'imposta, ha considerato che la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226, punto 6 della direttiva n. 2006/112, di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonché della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva. Senz'altro, ha aggiunto la Corte, l'amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'art. 219 della direttiva 2006/112, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'Iva l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, per

conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta. Nella specie, il giudice a quo non si è conformato ai suddetti principi in quanto, a fronte della contestazione dell'Ufficio circa i requisiti di contenuto delle fatture in questione (quanto alla mancata indicazione della natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto delle singole operazioni ed, in particolare, della quantificazione dei lavori di facchinaggio-movimentazione della merce, dell'entità, modalità di espletamento e durata delle attività di procacciamento di affari, di promozione vendite etc., dei servizi di consulenza nonché della natura delle spese di rappresentanza), ha, senza invertire l'onere probatorio a carico della società contribuente, ritenuto sussistenti i requisiti per la deducibilità dei costi, in base alla mera regolarità formale della documentazione contabile, desumendo da ciò la prova della effettività, congruità, inerenza dei medesimi. Tanto più erroneamente onerando l'Amministrazione finanziaria di fornire elementi che rendessero "incerta la prova fornita dalle scritture contabili regolarmente redatte» (Cfr. Cass., v, n. 29290/2018).

5.2 Parimenti è stato affermato che «Infine, deve ricordarsi che in tema di deduzione di spese, proprio per l'univocità della riferibilità dei costi, in tema di autoveicoli, già da tempo questo Corte ha ritenuto che in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 2 del d.m. 7 giugno 1977 prevede che, ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali relative agli acquisti di carburanti per autotrazione, di cui all'art. 2 del d.l. 23 dicembre 1976, n. 852, convertito nella legge 21 febbraio 1977, n. 31, per ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio dell'attività di impresa deve essere istituita una scheda mensile contenente, tra l'altro, "gli estremi di individuazione del veicolo". Tra le indicazioni obbligatoriamente prescritte rientra senza dubbio anche quella del numero di targa -

costituente il principale elemento di individuazione del veicolo -, come è confermato dal fatto che per i veicoli non ancora immatricolati, nonché per quelli per loro natura privi di numero di targa, in quanto non destinati alla circolazione stradale, si consente eccezionalmente che l'individuazione del veicolo avvenga mediante annotazione del numero di matricola apposto dalla casa costruttrice. Ne consegue che, in caso di omissione dell'indicazione in questione, il contribuente non è ammesso a godere delle agevolazioni previste dalla citata legge n. 31 del 1977 in relazione all'acquisto del carburante, venendo a mancare ogni garanzia circa l'identità del veicolo rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività di impresa, senza che l'adempimento a tal fine disposto ammetta indipendentemente equipollente alcuno е dall'avvenuta contabilizzazione dell'operazione nelle scritture dell'impresa (Cass. V, n. 21769/2005; n. 22918/2018). Il principio elaborato per la deduzione delle spese carburante (principale costo per un autoveicolo) si estende ad ogni spesa riferibile al veicolo come bene strumentale d'azienda, dovendo essere assicurata la prova che la spesa sia stata sostenuta per quel determinato autoveicolo e non altri.» (Cfr. Cass., V, n. 335/2021).

5.3 Nella fattispecie in esame la CTR ha respinto l'appello della società contribuente per omesso adempimento all'onere probatorio. Invero era il contribuente (e non l'Amministrazione finanziaria) ad essere obbligato a fornire la prova effettiva dell'inerenza effettiva dei costi, non potendo le fatture versate in atti, in ragione della loro mera regolarità formale, assurgere a prova certa dell'inerenza del costo e, quindi, della sua detrazione. Aderendo alla tesi prospettata dal ricorrente invero, ogni singola fattura "formalmente corretta" condurre inevitabilmente alla detrazione, con l'effetto di svuotare di significato il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.



5.4 Né può essere richiesto un riesame delle risultanze istruttorie, inibito a questa Corte di legittimità per essere il relativo scrutinio rimesso in via esclusiva al Giudice del merito.

Il motivo è infondato e va respinto.

6. Il terzo motivo è teso a denunziare la nullità della sentenza per la mancata concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto sottese alla decisione assunta, la violazione dell'art. 36, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 132, n. 4 c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. in rapporto all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c.

6.1 In sostanza lamenta la nullità della sentenza per aver la CTR riportato, nella sentenza di appello, lo stralcio di una pronuncia di primo grado che non corrispondeva però alla decisione resa tra le parti in primo grado e poi oggetto di gravame. In sostanza la CTR avrebbe deciso il giudizio di merito, ancorando la motivazione per relationem ad una sentenza resa all'esito di un altro e diverso giudizio svoltosi avanti alla CTP di Palermo. Soggiunge che in quello stralcio di pronuncia sarebbero peraltro stati richiamati dei profili, quali la sproporzione dei costi rispetto ai ricavi etc, tuttavia estranei al thema decidendum, circoscritto all'inerenza dei costi.

Il motivo è infondato.

7. In primo luogo occorre premette che la giurisprudenza di questa Corte è consolidata nell'affermare che, ove venga dedotto un error in procedendo, la Corte è sì giudice del «fatto processuale», cui consegue l'esercizio del potere/dovere di esame diretto degli atti, ma tale potere resta pur sempre subordinato al rispetto delle regole di ammissibilità e di procedibilità stabilite dal codice di rito, in nulla derogate dall'estensione ai profili di fatto del potere cognitivo del giudice di legittimità (Cass. S.U. n. 8077/2012 e Cass. S.U. n. 20181/2019).

7.1 In secondo luogo è incontroverso tra le parti che lo stralcio di sentenza richiamata dalla CTR, quale parte della decisione di primo grado, non sia quella che è stata resa tra le stesse parti dalla

CTP: né da conferma anche la difesa erariale nel proprio controricorso.

7.2 Acclarato il potere di questa Corte di accedere direttamente all'esame della sentenza, può tuttavia osservarsi come lo stralcio di sentenza citato dalla ricorrente rappresenti una parte assolutamente minimale della sentenza, che si riduce complessivamente ad una sola facciata (metà di pag. 4 e metà di pagina 5 della sentenza) a fronte delle 10 pagine di cui è composta la sentenza gravata.

7.3 Tanto premesso, nelle rimanenti nove pagine di decisione la CTR dà ampio conto e risalto al ragionamento logico-giuridico sotteso alla sua decisione, che si fonda sul principio fondamentale per cui il requisito dell'inerenza dei costi deducibili attiene alla compatibilità, coerenza e correlazione di detti costi non tanto ai ricavi in sé, bensì all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cfr. Cass., V, n. 902/2020). Ha altresì richiamato l'orientamento di questa Corte in tema di riparto dell'onere probatorio per cui compete al privato contribuente fornire la prova dell'inerenza e dell'esistenza dei costi (Cfr. Cass., V, 10713/2020). Ha quindi proseguito l'esame della giurisprudenza maggioritaria resa in punto di IVA, detraibile se correlata all'attività d'impresa (cfr. Cass., V, n. 19341/2020). È quindi passata a trattare la disciplina della fiscalità delle cooperative.

7.4 Da quanto sopra consegue che, sebbene sia ben vero che la CTR ha effettivamente richiamato, in una pagina della sentenza, un precedente reso in un altro giudizio di merito, non è men vero che poi la CTR abbia autonomamente affrontato i profili di merito dettati dalla disciplina di riferimento, conformandosi correttamente ai principi sanciti da questa Corte.

7.5 E ciò senza considerare quanto già statuito da questa Corte secondo cui «non determina nullità della sentenza impugnata il rinvio per relationem ad altra pronuncia della stessa Corte territoriale resa in fattispecie analoga perché «la motivazione per relationem della sentenza, ai sensi dell'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c., può

10

fondarsi anche su precedenti di merito, e non solo di legittimità, allo scopo di massimizzare, in una prospettiva di riduzione dei tempi di definizione delle controversie, l'utilizzazione di riflessioni e di schemi decisionali già compiuti per casi identici o caratterizzati dalla decisione di identiche questioni» (Cass. n. 17640/2016 e Cass. n. 2861/2019)» (Cfr. Cass., V, n. 6719/2021).

Il motivo è pertanto infondato e va respinto.

- 8. Con la quarta censura la società contribuente critica la sentenza nella parte in cui non ha riconosciuto come provati, in capo alla società contribuente, la sussistenza di tutti i presupposti previsti dall'art. 14 d.p.r. n. 601/1973, in primis la circostanza di essere regolata secondo principi mutualistici e di possedere l'iscrizione nei registri prefettizi, oggi sostituita dall'Albo delle società cooperative, entrambi necessari al fine di poter fruire dell'esenzione di cui all'art. 11 d.p.r. n. 601/1973 citato, all'uopo richiamando anche tutti i documenti comprovanti la sussistenza dei presupposti ex lege previsti.
- 8.1 In via preliminare occorre rilevare l'ammissibilità della presente censura poiché, pur afferendo a circostanze risultanti *ex actis*, queste ultime tuttavia costituiscono il presupposto fattuale e, dunque, logico-giuridico dei denunciati errori giuridici. Infatti, le critiche del ricorrente, lette nel complesso del motivo proposto, non investono la ricostruzione del fatto materiale, riservata al giudice di merito, ma la stessa portata precettiva della norma, ed in particolare del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 14 (da interpretare anche avendo riguardo alla giurisprudenza Euro-unitaria in materia), sotto il profilo del contenuto della presunzione relativa in esso prevista e della correlata prova liberatoria (Cfr. Cass., V, n. 34343/2019)

Tanto premesso, il motivo è infondato.

8.2 In materia questa Corte ha affermato che «il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 14, dispone che: "Le agevolazioni previste in questo Titolo si applicano alle società cooperative, e loro consorzi, che siano

11

disciplinate dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione. I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nel D.Lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, art. 26, e successive modificazioni, e tali condizioni sono state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi. I presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del lavoro o gli altri organi di vigilanza." Nell'interpretare tale norma, questa Corte ha ritenuto che: "In tema di agevolazioni tributarie in favore delle società cooperative, la conformità degli statuti ai principi legislativi in materia di mutualità comporta una presunzione di spettanza delle agevolazioni o esenzioni tributarie, sicché il procedimento di verifica dei "presupposti di applicabilità" di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 14, comma 3, che prevede come obbligatorio il preventivo parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli casi in cui detta presunzione legale non operi, salva la facoltà dell'amministrazione di disconoscere le agevolazioni, per ogni singolo periodo d'imposta, sulla base di dati concreti, atti a dimostrare che la veste "mutualistica" funge da copertura ad una normale attività imprenditoriale. In tale ottica, il parere preventivo degli organi di vigilanza riguarda i soli requisiti soggettivi della società cooperativa, mentre l'ordinario potere di accertamento degli uffici finanziari ha ad oggetto la natura e le modalità di svolgimento dell'attività produttiva cooperativa stessa." (Cass. 08/05/2006, n. 10544; conforme Cass. 04/03/2015, n. 4300), "di modo che, sotto questo profilo, nessun limite incontra l'ordinario potere di accertamento spettante all'amministrazione finanziaria, la cui attività, al riguardo, va ritenuta legittima, indipendentemente dall'esistenza o meno del

් 12

suddetto parere (Cass. 18/10/2018, n. 26179). In ordine poi alla natura ed all'oggetto della presunzione legale, e quindi al contenuto della relativa prova contraria, con specifico riferimento proprio ai "ristorni ai soci", è stato precisato che: «In tema di agevolazioni tributarie in favore delle società cooperative, la conformità degli statuti ai principi legislativi in materia di mutualità comporta una presunzione di spettanza delle agevolazioni o esenzioni tributarie. Tale presunzione è relativa e non impedisce all'Amministrazione finanziaria di disconoscere, per ogni singolo periodo di imposta, le agevolazioni suddette, sempreché fondi il suo accertamento su dati concreti, atti a dimostrare che la veste "mutualistica" funge da copertura ad una normale attività imprenditoriale. Se la prova circa la mancanza, in concreto, dei requisiti della mutualità riesce, a nulla rileva l'eventuale parere del Ministero del lavoro favorevole alla cooperativa; in tal caso, i "ristorni ai soci" effettuati "sub specie" di mutualità diventano mere distribuzioni di utili.» (Cass. 20/06/2005, n. 13280). Inoltre, riguardo alla necessaria persistenza, nel singolo anno d'imposta d'interesse, dei presupposti dell'agevolazione, ed alla predisposizione dei dati attraverso i quali l'Amministrazione possa esercitare il relativo controllo, è stato puntualizzato che: «In tema di agevolazioni tributarie in favore di società cooperative, per l'applicazione del beneficio previsto dall'ad. 12 della I. n. 604 del 1977 n. 604, non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo ed accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione (Cass. 18/12/2017, n. 30371)» (Cfr. Cass., V, n. 34343/2019).

13

8.3 Nella fattispecie in esame, lo Statuto della contribuente non dà conto "espressamente e inderogabilmente" delle condizioni previste dall'art. 26 D.Lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, bensì di quelle dell'art. 23. Inoltre tali condizioni debbono essere osservate non solo nel periodo d'imposta oggetto d'interesse ma anche nei cinque periodi precedenti, rispetto ai quali la contribuente nulla ha dedotto, tanto meno dal punto di vista probatorio. Non è quindi ravvisabile la presunzione legale relativa cui sembra ambire la società contribuente, difettando a monte gli stessi presupposti previsti dalle norme invocate per declinare la sua esistenza.

Il motivo deve pertanto essere respinto.

- 9. Con la quinta doglianza la ricorrente denunzia la nullità della sentenza per *error in procedendo* sulla valutazione della prova e perché viziata da ultrapetizione: violazione dell'art. 116, co. 1, e dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c.
- 9.1 In buona sostanza, afferma che la sentenza sarebbe nulla perché la CTR avrebbe omesso di valutare le prove offerte in giudizio, tenuto anche conto che poteva trattarsi "probabilmente di una sentenza resa in un'altra causa tra altre parti e avente diversa causa petendi con thema decidendum assolutamente estraneo".

Il motivo non può essere condiviso.

9.2 Giova sottolineare che l'accoglimento del terzo motivo, avente ad oggetto la critica di una parte della sentenza gravata, si basa sul fatto che *quella parte* era estranea alla pronuncia resa tra le parti. La presente censura, invece, non si fonda sullo stesso presupposto, quanto sull'omessa valutazione delle prove e che solo ipoteticamente il ricorrente ritiene di ricondurre ad una sentenza resa tra terze parti.

Ciò premesso, il motivo è infondato.

9.3 Sul punto, e come ricordato da questa Corte, «E' opportuno premettere, in ordine alla denunciata violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., che in tema di ricorso per cassazione, una questione di

violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma, rispettivamente, solo allorché si alleghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte di ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti, invece, a valutazione (cfr. Cass. 27.12.2016 n. 27000; Cass. 19.6.2014 n. 13960).» (Cfr. Cass., V, n. 3078/2020). Parimenti «si è puntualizzato come (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017) in tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 116 c.p.c., opera interamente piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicché la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., bensì un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla I. n. 134 del 2012.» (cfr. Cass., V, n. 15009/2020).

9.4 Nella fattispecie in esame, e diversamente da quanto sostenuto da parte ricorrente, la CTR non ha omesso di valutare le prove addotte dalle parti bensì le ha ritenute insufficienti, affermando che la contribuente non aveva fornito la documentazione contrattualistica "ulteriore" che deve sussistere in casi di "flussi finanziari di rilevante importo come nel caso specifico".

Il motivo deve pertanto essere respinto.

10. Con l'ultimo motivo di doglianza la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, co.4, c.p.c. del d.lgs. n. 917/86 in riferimento all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

10.1 Segnatamente, denunzia l'illegittimità della sentenza nella parte in cui la CTR ha affermato che ha affermato il diritto della contribuente a presentare istanza di rimborso per la maggior imposta versata al più tardi entro due anni dalla data in cui è divenuto definitivo l'accertamento per violazione del principio di competenza. Dopo aver richiamato il principio di competenza di cui all'art. 109, comma 4, del d.p.r. n. 917/86, afferma che detti costi erano documentati da regolari fatture, la cui registrazione non era mai stata contestata dall'Ufficio, che si era sempre limitato ad eccepire la violazione al principio di competenza.

Il motivo è infondato.

11. Con una articolata pronuncia questa Corte ha invero affermato che «In tema di imposte sui redditi d'impresa, l'art. 109 (già 75) del d.P.R. n.917 del 1986 ha sancito, quale regola generale per l'imputazione temporale dei componenti di reddito, il principio di competenza, ossia che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui è sorto l'obbligo giuridico al sostenimento dell'onere e non in quello in cui il costo è stato assolto. In particolare, i costi relativi a prestazioni di servizio sono - ai sensi dell'art. 109 (già 75), comma 2, lett. b), TUIR - di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilevo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento (Cass. n. 27296 del 2014), con l'unica eccezione per i contratti di locazione, mutuo, assicurazione o altri contratti da cui derivino corrispettivi periodici, in relazione ai quali le spese per i corrispettivi sono imputabili all'esercizio di maturazione degli stessi (Cass. n. 9096 del 2012). I componenti negativi che concorrono a formare il reddito possono,

peraltro, essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza (Cass. n. 3368 del 2013). Ne deriva che, anche in questi casi, l'esercizio di competenza è quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico, limitandosi il legislatore soltanto a prevedere una deroga al principio della competenza, consentendo la deducibilità di queste particolari spese nel diverso esercizio nel quale si raggiunge la certezza della loro esistenza ovvero la determinabilità, in modo obiettivo, del relativo ammontare (Cass. n. 9069 del 2015; Cass. n. 17568 del 2007). Tale determinabilità, tuttavia, deve ritenersi non collegata alla mera volontà delle parti sulla scelta dell'esercizio cui il costo è imputato, ma "deve essere desumibile, oltre che dall'indicazione contrattuale del corrispettivo, da strumenti diversi, quali, ad esempio, la parametrazione ad altre operazioni simili ovvero al valore di mercato" (Cass. n. 9069 del 2015, cit., in motivazione). Ciò premesso, la CTR non ha, in effetti, disconosciuto che le spese e i costi sostenuti dalla contribuente fossero da imputare all'esercizio del 2003 e che, invece, fossero stati contabilizzati nel Ha infatti affermato di dover "annullare totalmente 2004. l'accertamento dei redditi basati su fatture relative a costi di competenza del 2003 e non 2004 allorché l'ufficio avrebbe dovuto modificare contemporaneamente anche i redditi anno 2003 sottraendo lo stesso importo contestato anno 2004 dai redditi dichiarati anno 2003". Con una singolare inversione di prospettiva, dunque, la CTR ha ritenuto che l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto procedere, a fronte di costi erroneamente imputati ad un diverso esercizio in violazione del principio di competenza, a riequilibrare, in via ufficiosa, i diversi periodi d'imposta, derivandone, in mancanza, l'illegittimità dell'accertamento. Nel giungere a questa conclusione, tuttavia, non ha considerato né il principio di autonomia dei periodi d'imposta ex art. 76 del d.P.R. n. 917 del 1986, né che,

in ogni caso, il contribuente può esercitare il diritto alla restituzione del maggior importo versato nell'anno di competenza (e nel quale avrebbe dovuto correttamente imputare i costi) formulando istanza di rimborso ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 (o, in via residuale, ex art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992). Giova sottolineare, del resto, che "In tema di imposte sui redditi, la dichiarazione dei redditi, in quanto momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione e non fonte dell'obbligo tributario né atto assimilabile ad una confessione, non può precludere al contribuente di dimostrare, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva, l'inesistenza anche parziale di presupposti di imposta erroneamente dichiarati, purché siano osservati forme e termini previsti dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che, autorizzando la presentazione dell'istanza di rimborso, oltreché in caso di errore materiale, in quello di "inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", opera in maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito, a prescindere dalla riferibilità dell'errore al versamento, all'an o al quantum del tributo" (Cass. n. 4578 del 2015). Il motivo va pertanto accolto in conformità al seguente principio di diritto "L'amministrazione finanziaria qualora proceda al recupero di costi contabilizzati in un esercizio non di competenza ex art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, non è anche tenuta, in forza del principio di autonomia dei periodi d'imposta, a provvedere alla contestuale rettifica del reddito dell'esercizio ritenuto di effettiva imputazione, restando possibile per il contribuente, per evitare la perdita del diritto alla restituzione del maggior importo versato nell'anno di effettiva competenza in dipendenza dei costi sostenuti, formulare istanza di rimborso ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973» (Cfr. Cass., V, n. 5440/2017).

12. Nell fattispecie in esame la CTR, dando atto del diritto della contribuente a presentare istanza di rimborso della maggior imposta

h

versata, si è attenuta ai principi stabiliti da questa Corte sicché il motivo va respinto.

- 13. È ora possibile scrutinare il ricorso incidentale svolto dal patrono erariale, da intendersi proposto in via condizionale.
- 13.1 Con l'unico motivo di doglianza l'Avvocatura dello Stato censura la sentenza gravata per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e degli artt. 57 e 58 del d.lgs n. 546/92 in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c.
- 13.2 Afferma, in sostanza, che la società contribuente aveva dedotto, in primo grado, la sola violazione dell'art. 6 del d.p.r. n. 444/1997 che, novellato a decorrere dal 1º gennaio 2006, esonerava le imprese di autotrasporto per conto terzi dalla tenuta della "scheda carburante", laddove in appello aveva dedotto il diverso e nuovo motivo afferente la non obbligatorietà dell'indicazione, in fattura, del numero di tarda o di altri dati identificativi del veicolo. Soggiunge che quest'ultima argomentazione non risultava neppure accennata nel ricorso di primo grado, circoscritto al solo esonero dalla tenuta della scheda carburante. Sottolinea che l'eccezione di inammissibilità del motivo per violazione al divieto dei *nova* era stata puntualmente svolta in sede di costituzione in giudizio e che su di essa la CTR aveva omesso di pronunciarsi.
- 14. Il ricorso si pone in forma condizionata, poiché lamenta una mutatio libelli della parte contribuente, non riconosciuta dalla CTR, che ha quindi scrutinato la doglianza del privato anche sul profilo del dovere di inserire la targa del veicolo in fattura, mentre in primo grado si era incentrata sul diverso aspetto della novella normativa che aveva esentato dall'indicazione della targa dalla scheda carburante. Il rigetto del ricorso della contribuente ed il consolidamento della pretesa erariale nella sua integrità assorbe in sé la domanda incidentale della difesa erariale.

15. In conclusione, il ricorso principale deve essere rigettato, mentre va dichiarato assorbito quello incidentale. Le spese seguono la soccombenza e sono regolate come in dispositivo.

# **PQM**

La Corte rigetta il ricorso principale proposto dalla società contribuente e dichiara assorbito quello incidentale promosso dall'Agenzia delle Entrate.

Condanna la ricorrente principale alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida in €. Settemila/00, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 -quater, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11/11/2021.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

2 2 FEB. 2022

IL CANCELLURE Dott Caristo Lyca Dionigi Il Presidente

20

Lucio/NAPOLITANO

16 - 18706-2015 - 11/11/2021 MMF