

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 4 marzo 2016, n. 4342

---

**Integrale**

Reddito di impresa - Passività - Regole sull'imputazione temporale - Recupero a tassazione dei ricavi - Limiti

---

**Integrale**

Reddito di impresa - Passività - Regole sull'imputazione temporale - Recupero a tassazione dei ricavi - Limiti

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere

Dott. MARULLI Marco - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 19042-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SPA;

- intimato -

Nonche' da:

(OMISSIS) SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 62/2008 della COMM.TRIB.REG. DELLA CAMPANIA, depositata il 04/06/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/06/2015 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto il rigetto del ricorso principale con l'accoglimento del ricorso incidentale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VELARDI Maurizio che ha concluso per l'accoglimento del 1 motivo, rigetto degli altri motivi del ricorso principale, rigetto del ricorso incidentale.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. A seguito di p.v.c. del Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della Campania, l'ufficio di Napoli (OMISSIS) dell'Agenzia delle Entrate faceva notificare alla (OMISSIS) s.p.a., grossista nel settore dell'abbigliamento e fornitrice di negozi in franchising, un avviso di accertamento a mezzo del quale procedeva a rettificare il reddito di impresa della parte per l'anno in contestazione, recuperando a tassazione costi indeducibili per difetto di competenza, costituiti da corrispettivi per l'acquisto di merci trasferite con clausola F.O.B., da premi e contributi promozionali versati a propri fornitori, sopravvenienze passive e ammortamenti fiscalmente indeducibili e costi ancora indeducibili per difetto di inerenza, nella specie rappresentati dai canoni corrisposti per il noleggio e la manutenzione di macchine fotocopiatrici.

La sentenza di primo grado - che aveva accolto il ricorso della contribuente in relazione ai costi sostenuti per l'acquisto di beni e per il noleggio e la manutenzione delle fotocopiatrici, mentre aveva confermato la legittimita' del prelievo con riferimento alle altre contestazioni - appellata avanti alla CTR Campania da entrambe le parti, dall'ufficio, con appello proposto in via principale e, dalla parte, con appello incidentale, era integralmente confermata dalla CTR adita con la sentenza oggi impugnata.

A confutazione dell'appello erariale il giudice territoriale rilevava, quanto al costo per l'acquisto di beni, che l'ufficio, nel richiamare il principio di competenza, aveva tuttavia "tralasciato il collegamento tra i bilanci successivi che pur i militari della polizia tributaria avevano fatto con un doveroso richiamo al collegamento tra il bilancio 1997 e bilancio del 1998", di modo che la mancata appostazione del costo nell'anno di competenza (1997) trovava compensazione nelle maggiori rimanenze iniziali accertate per l'anno successivo (1998); e, quanto al costo per il noleggio delle fotocopiatrici, che "l'ufficio di fronte alla documentazione esibita dalla societa' contribuente... per dimostrare la non inerenza dei costi avrebbe dovuto dimostrare che essi fossero estranei all'attivita' sociale, non avendo alcun rilievo il luogo di ubicazione delle macchine ai fini dell'inerenza dei costi".

Respingeva altresì le doglianze rappresentate in via incidentale dalla societa' non avendo essa "dimostrato che i costi richiamati si riferiscono a condizioni che si sono verificate nell'anno 1998 e che già siano stati riportati in aumento", sicché è giustificato il loro recupero a tassazione.

La predetta sentenza è ora impugnata per cassazione dall'Agenzia delle Entrate con ricorso principale affidato a tre motivi e dalla parte, che resiste con controricorso, con ricorso incidentale su tre motivi.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Con il primo motivo del ricorso principale, l'Agenzia ricorrente deduce ex articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 3, con riferimento al testo vigente al tempo, violazione dell'articolo 75 Tuir e falsa applicazione dell'articolo 76 Tuir e articolo 2697 codice civile, poiché, diversamente da quanto statuito dal giudice di appello in punto di costi per l'acquisto di beni - fermo, per vero, che, essendosi verificato il trasferimento della loro proprietà entro l'esercizio 1997, dato che in quell'esercizio ne era avvenuto il pagamento, il costo in corretta applicazione del principio di competenza avrebbe dovuto essere imputato a quell'anno di imposta - il richiamo all'articolo 76 Tuir e al principio di continuita' dei bilanci da esso

accolto, erroneamente assunto a base delle proprie decisioni da entrambi i giudicanti di merito, non avrebbe potuto legittimare una diversa conclusione, posto che il principio in parola implica "l'esistenza di un accertamento dell'ufficio per l'anno precedente, mentre qui non risulta che ve ne sia stato uno per il 1997; "puo' servire a fare applicare all'anno che segue un valore dell'accertamento che si considera, ma non all'anno precedente" - e, quindi, denegato un costo per l'anno 1998, cio' non puo' portare a riconoscere ex novo una rimanenza finale per l'anno 1997 - e presuppone che "i fatti suscettibili di spiegare effetto per l'anno successivo devono essere stati oggetto dell'accertamento nell'anno precedente e tali possono essere soltanto quelli attinenti all'individuazione di maggior materia impositiva".

2.2. Il motivo - la cui disamina non e' preclusa dalla pregiudiziale inammissibilita' eccepita dalla controricorrente in quanto il quesito di diritto che lo accompagna in ossequio alla prescrizione recata dall'articolo 366-bis codice procedura civile applicabile *ratione temporis*, conformemente ai precetti enunciati da questa Corte, identifica la fattispecie concreta ("l'ufficio, disconosciuto un costo per acquisto di merci imputato al 1998 perche' di competenza 1997..."), la regola giuridica applicata dal giudice territoriale ("se illegittimamente la CTR abbia applicato il principio di continuita' dei bilanci di cui al TUIR, articolo 76, comma 6") e quella applicanda ("in violazione sia" dell'articolo 75, comma 4 Tuir "sia dei principi sull'onere di allegazione e prova" di cui all'articolo 2697) - e' fondato.

L'articolo 75, comma 1 Tuir nel testo allora vigente - ma analogamente si regola ora l'articolo 109 Tuir - prevede che l'imputazione dei componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito di impresa avvenga secondo il criterio della competenza ovvero, secondo una comune chiave di lettura che, pone questo criterio in contrapposizione a quello di cassa, avendo riguardo non gia' al momento in cui avviene l'incasso o il pagamento del corrispettivo, ma al momento in cui si perfeziona la fattispecie da cui i componenti positivi o negativi vengono a giuridica esistenza risultando acquisiti al patrimonio dell'impresa sotto forma di credito o debito indipendentemente dalla loro soddisfazione. Precisa non a caso secondo questa impostazione il comma 2 alla lettera a) di detto articolo, con diretto riferimento alla fattispecie in esame, che "ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute alla data di consegna o spedizione per i beni mobili...". Su queste premesse, nonche' sul connesso principio contabile della correlazione tra costi e ricavi, giusta il quale l'imputazione dei costi deve essere effettuata nel periodo di bilancio in cui si registrano i ricavi - e piu' esattamente nel periodo in cui i fattori della produzione acquisiti, sostenendo un costo contribuiscono alla produzione di una componente reddituale positiva, generando un ricavo - l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover recuperare a tassazione, in quanto indebitamente dedotto, il costo rappresentato dall'acquisto di merci con clausola FOB che, essendo state consegnate al vettore nel 1997, sebbene fossero pervenute nella disponibilita' della parte solo l'anno successivo, in ossequio al principio di competenza - nonche' a quello di correlazione tra costi e ricavi, atteso che l'effetto traslativo gia' realizzatosi comportava una lievitazione delle rimanenze finali corrispondente alle merci in corso di consegna - dovevano essere imputati all'esercizio chiusosi al 31.12.1997 e non gia' all'anno successivo come fatto dalla parte.

Il contrario avviso espresso dalla CTR, secondo cui la detta ripresa non si giustificerebbe sul piano contabile in quanto "il minor costo di competenza sarebbe stato perfettamente compensato con le maggiori rimanenze iniziali, conseguenti alle accertate maggiori rimanenze finali dell'anno precedente" e su quello normativo in quanto il risultato contabile che in tal modo verrebbe a determinarsi sarebbe rispettoso "della continuita' dei bilanci relativi a vari anni", legittima una lettura della fattispecie che nel momento, in cui avallandone l'operato, lascia la parte libera di organizzare l'imputazione dei costi e dei ricavi scaturiti dalla propria attivita' secondo un criterio di pura opportunita', si pone in aperto contrasto con il diverso comando che questa Corte ha piu' volte enunciato in materia, affermando che in tema di reddito d'impresa, "le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75 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" (16349/14). Opina invero la Corte in merito, con un insegnamento a cui il collegio intende dare continuita', che, non potendo essere lasciato il contribuente arbitro nella scelta del periodo in cui registrare le passivita', le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito non consentono che il recupero a tassazione di ricavi nell'esercizio di competenza possa trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio (23725/13). E cio' perche' "l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziche' ad un altro ben puo', in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi" (3418/10).

2.3. Ne' la rigidita' di questo indirizzo - che e' diretto a prevenire pericolose manipolazioni dei risultati reddituali, non potendo consentirsi che il contribuente ascriva "a proprio piacimento" una componente positiva o negativa del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (26665/09) e che non ammette percio' deroghe, risultando vincolante "sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario" (24055/09) - si espone a critica in grazia della considerazione che l'imputazione del costo, nella specie operata dalla parte in deroga al principio di competenza, non sarebbe foriera di alcuna apprezzabile alterazione contabile e, di riflesso, del risultato reddituale conseguito dalla contribuente, in quanto ad un maggior costo dedotto per le merci acquistate corrisponderebbe pure un maggior ricavo rappresentato dalle maggiori rimanenze finali. Invero la tesi che in tal caso l'erario non verrebbe a subire alcun danno, pure enunciata da questa Corte in un isolato precedente (28016/09) - dell'avviso che l'imputazione di un costo in esercizio diverso da quello determinato in forza del principio economico di competenza, pur determinando la formale violazione dell'articolo 75, comma 2 Tuir, e' privo di effetti se non vi e' stata nel caso concreto sottrazione di materia imponibile ed anzi detta imputazione conduce ad un'alterazione in danno del contribuente, del risultato economico dell'esercizio oggetto dell'imposta - oltre ad avallare un'interpretazione del quadro di riferimento che apre spazi di intollerabile discrezionalita' in

una materia che proprio per questo si vuole regolata dal principio dell'inderogabilita', e' priva di riscontro sul piano normativo, posto che "nessuna interpretazione della disciplina normativa in tema di imputazione delle voci reddituali (siano esse positive che negative) richiede e, quindi, legittima un qualche giudizio sull'esistenza o meno di un danno erariale, per modo che appare decisamente irrilevante l'eventuale (anche effettiva) insussistenza dello stesso nel caso concreto" (1648/13); e non merita adesione neppure sotto il profilo finalistico dal momento che il rischio di una doppia imposizione "e' evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale e' proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex articolo 2935 codice civile, a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimita' del recupero dei costi in relazione alla annualita' non di competenza" (6331/08).

2.4. Smentito dunque sul piano della sua conformita' al diritto creatosi nell'interpretazione dell'articolo 75, comma 1 Tuir, il successivo sviluppo impresso dalla CTR al proprio ragionamento, azionando l'argomento della continuita' dei bilanci, non e' decisivo: nel delineato quadro decisionale infatti, una volta riconosciuta l'inderogabilita' del principio di competenza, ogni deduzione intesa a smentirne l'autorita' si rivela priva di consistenza e puo' pertanto giudicarsi assorbita.

3.1. Il secondo motivo del ricorso principale addebita alla sentenza impugnata ex articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 3, violazione dell'articolo 2697 codice civile in relazione alla statuizione in punto di noleggio e di manutenzione delle fotocopiatrici, non essendo onere dell'ufficio provarne il difetto di inerenza, poiche' trattandosi di fatti limitativi della pretesa fiscale, "incombe al contribuente la prova della loro ammissibilita', in cui rientra quella dell'esistenza dei requisiti di inerenza".

3.2. Sebbene pregiudizialmente inammissibile per difetto nella formulazione del quesito di diritto, cui la specie, come detto, soggiace per ragioni temporali, mancando ogni indicazione in ordine alla fattispecie oggetto di giudizio, il motivo e' peraltro infondato nel merito.

E' indubbio come questa Corte ha piu' volte affermato che nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova in materia di accertamento dei tributi, una volta che l'amministrazione finanziaria abbia dimostrato l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, gravi sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri o a costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attivita' professionale o d'impresa svolta (27043/14; 22542714; 11205/07). Ma la CTR, nel ravvisare l'illegittimita' della ripresa non e' affatto venuta meno al detto insegnamento avendo invero ritenuto - con accertamento di fatto che non si presta a censura in questa sede sotto il dedotto aspetto della violazione o falsa applicazione di legge - che l'afferenza all'attivita' di impresa dell'onere in questione era stata debitamente dimostrata dalla contribuente in forza della documentazione esibita in corso di istruttoria, consistente in particolare nel contratto stipulato con la Canon per l'assistenza e nelle fatture "di fitto" delle macchine fotocopiatrici.

Dunque, a fronte di siffatta dimostrazione che soddisfa l'onere probatorio incombente sulla parte coerentemente con la prescrizione secondo cui a tal fine non basta "che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa" (21184/14), nessun rilievo puo' muoversi riguardo al profilo in esame all'impugnata decisione, atteso che essa ha applicato in maniera corretta la norma asseritamente violata.

4.1. Violazione di legge per gli effetti dell'articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 3, in relazione all'articolo 75 Tuir e articolo 2727 codice civile ovvero subordinatamente vizio di motivazione ex articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 5, sotto il profilo nella specie della sua omissione si lamenta con il terzo motivo di ricorso principale, censurandosi la determinazione assunta dalla CTR in punto di costi per il noleggio e la manutenzione delle fotocopiatrici, risultando essa contraria alle norme richiamate, posto che la parte non aveva fornito prova alcuna della pretesa inerenza, ma anzi la CTR "oltre a non chiederle l'adempimento dell'onere probatorio suo proprio, ha anche arbitrariamente ed immotivatamente azzerato il valore della prova presuntiva fornita in senso opposto dall'ufficio" ovvero senza che la sentenza spiegasse "perche' avesse ritenuto di non conferire alcun rilievo al luogo di ubicazione delle macchine presso altra societa', quando invece e' regola di comune esperienza che un bene mobile appartenga e serva al titolare del luogo in cui esso si trova".

4.2. Il motivo, che associa promiscuamente una questione di diritto e una di fatto e che rientra percio' nella categoria dei motivi misti, non si espone per questo al preliminare rilievo di inammissibilita' ex articolo 366-bis codice procedura civile avendo avuto la parte cura di formulare distintamente sia un quesito di diritto che un momento di sintesi. Nondimeno, esaminati singolarmente, i dedotti motivi sono entrambi inammissibili.

E' invero inammissibile il lamentato errore di diritto poiche', anche in disparte dalla lacunosa formulazione del quesito - che e' privo di ogni indicazione in ordine al caso concreto - esso reitera la medesima doglianza gia' oggetto di denuncia con il secondo motivo di ricorso che e' gia' stato rigettato. E' del pari inammissibile anche il denunciato vizio motivazionale poiche', fermo che non e' obbligo del giudice di merito deliberare tutti i fatti probatori emersi nel corso del giudizio a condizione che sia assicurata la coerenza del ragionamento decisorio, esso, laddove lamenta che la CTR non avrebbe conferito "alcun rilievo al luogo di ubicazione delle macchine presso altra societa' ", censura un apprezzamento di fatto che non compromette la logicita' della decisione e non e' percio' scrutinabile da questa Corte sotto il profilo dedotto.

5.1. In via incidentale la societa' controricorrente e ricorrente incidentale deduce con il primo motivo di ricorso vizio motivazionale ex articolo 360

codice procedura civile, comma 1, n. 5, sotto il profilo dell'insufficienza di quella adottata dal giudice territoriale per respingere, nei termini riferiti, le sollevate ragioni di gravame in ordine ai rilievi operati dall'ufficio in punto di costi per premi ai rivenditori, altri costi generici e ammortamenti indeducibili e ritenuti legittimi dal primo giudice: "il rigetto delle differenti critiche articolate dalla contribuente resta, infatti, affidato all'unica proposizione sopra riportata per intero, la quale non coglie le sostanziali differenze delle diverse ragioni giuridiche sottese a ciascun rilievo e, conseguentemente, omette di rispondere alle censure proposte dal contribuente".

Vizio di motivazione ex articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 5, sotto il profilo nella specie della sua insufficienza si rappresenta con il terzo motivo di ricorso in relazione alla statuizione in sopravvenienze passive e di ammortamenti deducibili, parimenti disconosciuti con la generica motivazione di cui si e' detto in narrativa, reputando invero la deducente che sia "arduo ritenere che detta proposizione... possa soddisfare i requisiti della sufficienza della motivazione".

5.2. Entrambi i motivi sono inammissibili per difetto di un idoneo momento di sintesi.

Ricordato, come gia' si e' detto, che la specie soggiace razione temporis al vigore dell'articolo 360-bis codice procedura civile, e' noto che secondo lo stabile insegnamento della Corte "anche nel caso previsto dall'articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 5, l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilita', la chiara indicazione, sintetica ed autonoma, del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assuma omessa o contraddittoria, ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione, e che la relativa censura deve contenere un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriba puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilita' " (SS.UU 20603/07).

Nella specie, deducendo un vizio di insufficiente motivazione, la controricorrente ha sintetizzato il fatto controverso, pur se per il vizio in parola l'articolo 366-bis codice procedura civile non lo prevede, ma si e' astenuta dal condensare le ragioni del proprio dissenso rimandando - peraltro per il solo primo motivo, non essendo stata questa indicazione formulata per il terzo - "alla puntuale specificazione delle lacune della sentenza impugnata" enunciate nell'illustrazione del motivo, in tal modo venendo meno all'onere di circoscriverne puntualmente i limiti in maniera tale da non ingenerare incertezze.

6.1. Con il secondo motivo del proprio ricorso la societa' fa valere a mente dell'articolo 360 codice procedura civile, comma 1, n. 3, errore di diritto in relazione all'articolo 75 Tuir consumato dalla CTR nel respingere il gravame in punto di riconoscimento di crediti effettuati nei confronti dei propri fornitori, atteso che, contrariamente a quanto da essa ravvisato, andava ribadita "la correttezza della contabilizzazione dei suddetti costi nell'anno 1998, quando i medesimi avevano acquistato il requisito della certezza per effetto del riconoscimento", risultando questo possibile solo dopo la chiusura dell'esercizio 1997, allorché essa ricorrente era stata in grado di verificare l'entita' degli acquisti effettuati dai propri clienti al dettaglio.

6.2. Il motivo e' inammissibile poiche' si censura con la sua formulazione un accertamento di fatto - insuscettibile come tale di rivisitazione in questa sede ove esso sia logicamente e congruamente motivato - posto che la CTR ha escluso la legittimita' dell'operata deduzione non gia' violando le disposizioni in punto di imputazione dei costi ovvero disattendendo il principio di competenza, ma limitandosi a constatare che "la societa' contribuente non dimostra che i costi richiamati si riferiscono a condizioni che si sono verificate nell'anno 1998", formulando con cio' un giudizio che non concreta una violazione di legge, ma evidenzia unicamente un deficit probatorio nelle allegazioni di parte.

7. Va dunque accolto il solo primo motivo del ricorso principale, mentre vanno dichiarati infondati i restanti ed il ricorso incidentale.

La sentenza andra' percio' cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la causa potra' essere decisa nel merito ai sensi dell'articolo 384 codice procedura civile, comma 2, rigettando il ricorso introduttivo.

8. Spese alla soccombenza nel presente giudizio e compensate per i gradi di merito.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

pronunciando sul ricorso principale, accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara infondato il secondo ed inammissibile il terzo motivo; pronunciando sul ricorso incidentale, dichiara inammissibili il primo ed il terzo motivo e infondato il secondo motivo; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo; condanna il ricorrente incidentale al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in euro 3500,000 oltre le somme prenotate a debito; compensa integralmente le spese dei giudizi di merito.