

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21098 Anno 2019

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 07/08/2019

ORDINANZA

sul ricorso 12010-2014 proposto da:

CONSORZIO OPERATORI DEL TONNO DEL MEDITERRANEO S
CONSORT A RL, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
GIUSEPPE AVEZZANA 51, presso lo studio dell'avvocato
ALESSANDRA LA VIA, rappresentato e difeso dagli
avvocati ANGELO SCALA, PASQUALE AMODIO;

- ricorrente -

contro

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;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 334/2013 della

2019

3413

COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di SALERNO, depositata il
07/11/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 20/06/2019 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in
persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
UMBERTO DE AUGUSTINIS che ha chiesto il rigetto del
ricorso.



Rilevato che:

§ 1. Il Consorzio Operatori del Tonno del Mediterraneo soc. cons. a r.l. propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 334/5/2013 del 7 novembre 2013, con la quale la commissione tributaria regionale della Campania, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento per maggiore Ires, Irap ed Iva 2006 - oltre accessori e sanzioni - con il quale l'agenzia delle entrate, recependo il PVC GdF 12 maggio 2009, aveva rettificato reddito d'impresa e volume di affari mediante contestazione di: a) costi non inerenti; b) costi non di competenza; c) costi non deducibili perché mancanti dei requisiti di certezza e determinabilità.

In particolare, l'agenzia delle entrate aveva rilevato - per quanto concerne la voce di ripresa a tassazione sub c) - che: - il costo indebitamente dedotto (euro 438.669,64) era portato dalla fattura E00002 del 31 gennaio 2007 emessa dalla società spagnola Piscifactorias Albaladejo s.l. in esecuzione di un accordo commerciale intercorso il 23 marzo 2006 tra le due società, ed avente ad oggetto la pesca, il trasferimento in gabbia, l'ingrasso e la commercializzazione di tonni, con ripartizione costi/ricavi per il 70% al Consorzio e per il 30% alla società spagnola; - purtroppo, il Consorzio non aveva giustificato né dimostrato a quale titolo fossero stati sostenuti questi costi dalla società spagnola.

La commissione tributaria regionale, per quanto qui ancora interessa (addebito sub c)), ha ritenuto che: - l'onere di provare i presupposti fattuali dei costi e degli oneri deducibili ai fini dell'imposizione sul reddito d'impresa, comprese la loro inerenza, coerenza economica, congruità e diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, gravasse sul contribuente; - nel caso di specie tale prova non fosse stata fornita; - corretto fosse il calcolo del *quantum* disconosciuto dall'amministrazione finanziaria perché pari, in base al suddetto accordo commerciale, al 70% delle quote di spesa rettificate.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



Il Consorzio ha depositato memoria.

2.1 Con il *primo motivo* di ricorso il Consorzio lamenta - ex art.360, 1[^] co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'articolo 109 (già 75), primo comma, d.P.R. 917/86 (TUIR). Per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato la legittimità del disconoscimento del costo perché non certo né determinabile nonostante che, in base alla norma richiamata, la mancanza di questi requisiti non ne comportasse il disconoscimento, ma unicamente (in deroga al principio di competenza) la loro idoneità a concorrere a formare il reddito d'impresa nell'esercizio del loro verificarsi. Sicchè: *"è evidente l'errore dell'organo giudicante il quale ha applicato la norma ex articolo 109 Tuir, ovvero ha utilizzato i requisiti di certezza e determinabilità al fine di disconoscere di fatto un componente reddituale, nel caso in esame il costo, e non invece come elementi necessari a determinare la corretta imputazione temporale dei componenti, positivi e negativi, del reddito"* (ric.pag.18). Con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria non avrebbe potuto disconoscere il costo, quanto soltanto contestare la sua errata imputazione all'esercizio oggetto di accertamento.

§ 2.2 Con il *secondo motivo* di ricorso il Consorzio lamenta - ex art.360, 1[^] co. nn. 3 e 4 cod.proc.civ. - nullità della sentenza e violazione dell'articolo 2697 cod.civ., dal momento che: - era onere dell'amministrazione finanziaria, attrice in senso sostanziale, fornire la prova del fondamento della propria contestazione di deducibilità del costo; - non era lecito porre a carico della contribuente l'onere di provare l'effettivo sostenimento di costi da parte di una diversa società, per giunta operante all'estero.

§ 3. I due motivi di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria per la loro stretta connessione, sono infondati.

Con l'avviso di accertamento in oggetto l'amministrazione finanziaria ha inteso contestare la legittimità della deduzione del costo in questione nell'anno 2006; e ciò sull'assunto che tale costo, nell'anno di riferimento, non fosse né certo né determinabile, con conseguente insussistenza dei requisiti legittimanti, ex art.109 cit., la deroga al principio di competenza.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



Stabilisce l'art.109, co.1[^], in esame: *"Norme generali sui componenti del reddito d'impresa 1. 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 e 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"*.

Si è in proposito osservato che la regola in questione (già contenuta nell'articolo 75 della previgente formulazione Tuir) *"mira a temperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi 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, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione"* (Cass.n. 20521/06).

Ciò premesso, si è però anche osservato che *"le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza", né essendone ammessa l'imputazione in misura superiore a quella prevista per ciascun esercizio. Il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può pertanto trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile"* (Cass.ord. n. 28159/13).

In definitiva, il sistema di determinazione del reddito d'impresa è cogente nello stabilire che i componenti reddituali rilevanti debbono essere imputati nell'esercizio in cui essi risultino - tra gli altri requisiti - certi e determinati.



E la prova in ordine a questi ultimi requisiti è posta ad onere dell'amministrazione finanziaria per i componenti positivi, ed invece a carico del contribuente per i componenti negativi (tra le molte: Cass.n. 28159/13 cit., Cass.n. 3368/13, Cass.n. 28671/18).

Ora, nel caso di specie - considerandosi l'unico rilievo ancora in discussione, quello relativo alla deducibilità dei costi rinvenienti dall'accordo commerciale con la società spagnola, di cui alla voce sub c) - non può dirsi che la Commissione Tributaria Regionale abbia violato la normativa di riferimento, dal momento che essa: a. ha correttamente applicato l'articolo 109 Tuir rilevando che in tanto i costi in questione potevano trovare riconoscimento, in quanto fossero assistiti, nell'esercizio 2006, dai requisiti legali di certezza e determinatezza, contestati dall'amministrazione finanziaria; b. ha correttamente applicato l'articolo 2697 codice civile ponendo l'onere di provare la sussistenza di questi requisiti, in quanto relativi a componente negativa di reddito, a carico della società contribuente.

Su tale presupposto, non vi è spazio per dare ingresso alla tesi della società ricorrente dal momento che, per un verso, *'contestare l'errata imputazione del costo'* e *'disconoscere'* la deducibilità del medesimo nell'esercizio in questione concretano rilievi ad effetto pratico equivalente nel sorreggere la rettifica del reddito d'impresa nel medesimo esercizio; e che, per altro verso, ogni considerazione sulla asserita *'difficoltà'* di prova da parte della società contribuente atteneva ad una delibazione puramente fattuale e di merito della fattispecie, senza con ciò giustificare una diversa applicazione del su rassegnato quadro normativo di riferimento e, in special modo, l'invocato ribaltamento dell'onere probatorio a carico dell'amministrazione finanziaria.

Altro è a dire che il giudice di merito avrebbe malamente ricostruito la fattispecie concreta, così da ritenere non provate circostanze fattuali (appunto la certezza e determinatezza del costo nell'esercizio di riferimento) che, al contrario, dovevano ritenersi provate da parte della società contribuente; perché il costo in questione risultava dalla contabilità; dall'accordo commerciale con la società spagnola; dal regolare pagamento della fattura in atti ecc...



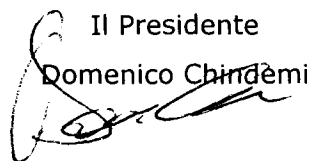
E tuttavia, è fin troppo evidente come una simile doglianza avrebbe dovuto essere veicolata attraverso la formulazione di uno specifico motivo di ricorso per cassazione ex art.360, 1[^] co. n. 5 cod.proc.civ.; peraltro qui applicabile nella nuova e più rigorosa formulazione rinveniente dalla modificazione apportata dal dl 83/2012 convertito in legge 134/12 e, dunque nei termini di 'omesso esame' del fatto decisivo costituito appunto dalla sussistenza dei suddetti requisiti di legge. Al contrario, la società ricorrente - pur incidentalmente e discorsivamente richiamando un generico malgoverno delle prove - si è limitata a formulare, come detto, motivi di esclusiva valenza normativa; senza dunque contestare l'omesso esame, né l'omessa valutazione da parte del giudice di merito di circostanze istruttorie asseritamente decisive in segno contrario.

PQM

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.800,00 oltre spese prenotate a debito;
- v.to l'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;
- dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 20 giugno 2019.

Il Presidente
Domenico Chindemi



Corte di Cassazione - copia non ufficiale