Ordinanza del 21/04/2021 n. 10515 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

In tema di determinazione dei redditi di impresa, ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, i ricavi, i costi e gli altri oneri sono imputabili nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purché l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Massima:

Accertamento - Determinazione del reddito di impresa - Principio di competenza temporale dei ricavi - Requisito di inerenza dei costi.

Testo:

Rilevato che

con sentenza n. 144/05/13, depositata in data 23 ottobre 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Calabria, sezione staccata di Reggio-Calabria, previa riunione, rigettava l'appello proposto da I. s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, e accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Ufficio nei confronti della detta società avverso la sentenza n. 192/02/2010, della Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla suddetta contribuente avverso l'avviso di accertamento n. xxxxxxxxx con il quale, previo p.v.c. della G.d.F., l'Ufficio aveva contestato nei confronti di quest'ultima, per l'anno 2003, maggiori ricavi non dichiarati, ai fini Irpeg, Irap e Iva e l'indebita deduzione di costi, ai fini delle imposte dirette e detrazione ai fini Iva;

- in punto di fatto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha premesso che: 1) previo p.v.c. della G.d.F., con l'avviso di accertamento n. xxxxxxxxx, l'Ufficio aveva ripreso a tassazione, per il 2003, ai fini Irpeg, Irap e Iva, maggiori ricavi, erroneamente contabilizzati nel 2004, pur afferendo al 2003, in violazione del principio di competenza temporale, nonché costi indebitamente dedotti e detratti ai fini Iva, sostenuti per somministrazione di pasti, acquisto di carburanti e lubrificanti, polizze assicurative, ammortamento e avviamento impianti,

ammortamento automezzi; 2) avverso il suddetto avviso di accertamento la contribuente aveva proposto ricorso alla CTP di Reggio-Calabria che, con sentenza n. 192/2/10, l'aveva accolto parzialmente quanto alla deducibilità dei costi relativi all'acquisto di carburanti, vitto per gli operai e polizze assicurative, confermando per il resto l'atto impositivo; 3) avverso la sentenza di primo grado avevano proposto separati appelli la società contribuente e l'Agenzia;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) era legittima la ripresa relativa ai maggiori ricavi non dichiarati in quanto il fatto fiscale era avvenuto nel 2003, ancorché fosse stato contabilizzato nel 2004, con la conseguenza che, in applicazione del principio della competenza di esercizio, il relativo reddito andava imputato all'esercizio 2003 e non al 2004; 2) il costo sostenuto per l'acquisto di carburanti/lubrificanti era stato legittimamente dedotto in quanto, nella specie, ricorreva la deroga alla necessaria annotazione degli acquisti sulla scheda carburanti, di cui al D.M. del Ministro delle finanze n. 205 del 1998 (Circolare - n.d.r.), essendo da escludere, in base alla documentazione prodotta, l'acquisto del carburante presso gli impianti di distribuzione e, comunque, la sua destinazione all'autotrazione; 3) erano indeducibili, per il 2003, i costi per le polizze assicurative, non rinvenendosi contratti assicurativi stipulati in tale annualità di esercizio; 4) erano indeducibili i costi per il vitto degli operai in quanto dalle fatture prodotte non si evinceva il requisito della inerenza, stante la disomogeneità per numero di pasti, per ristoranti utilizzati, per discontinuità temporale, per mancanza di collegamento territoriale rispetto all'attività di impresa, non risultando che nel medesimo territorio in cui era ubicato il ristorante la società avesse lavori in corso;

- avverso la sentenza della CTR, la Amministrazione giudiziaria della I. s.r.l. ha proposto ricorso principale per cassazione affidato a quattro motivi cui ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle entrate spiegando ricorso incidentale articolato in un motivo;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis. 1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 - bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 67 del d.P.R. n. 600/73, per avere la CTR - confermando sul punto la decisione di primo grado - nel ritenere legittima la ripresa a tassazione dei maggiori ricavi asseritamente contabilizzati in un esercizio non di competenza (2004), violato l'eccepito divieto di "doppia imposizione", essendo stati i lavori

- relativamente ai quali erano stati accertati ricavi pari a euro 81.986,90 - già tassati in forza della loro inclusione, per un importo equivalente, nelle rimanenze finali al 31.12.2003;

- il motivo è infondato;

- dalla sentenza impugnata si evince che la CTR ha ritenuto di confermare la ripresa relativa ai maggiori ricavi (pari a euro 81.986,90) in quanto, essendo pacifico in atti che il "fatto fiscale" (esecuzione di lavori) si fosse realizzato nel 2003, il relativo reddito andava imputato a tale

esercizio e non già contabilizzato, come era avvenuto, nel 2004; con ciò facendo corretta applicazione del principio affermato da questa Corte secondo cui: "In tema di determinazione dei redditi di impresa, ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, i ricavi, i costi e gli altri oneri sono imputabili nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purché l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo, circostanze, queste ultime, che rientrano, per i componenti positivi, nell'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria e per quelli negativi in quello del contribuente.» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 28671 del 09/11/2018); secondo consolidato principio, che occorre in questa sede ribadire, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 t.u.i.r., 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. 17/12/2013, n. 28159; Cass. 28/07/2006, n. 17195); né 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 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (Cass. n. 11646 del 2017; id. n. 16349 del 2014) (cfr. Cass. 27/02/2015, n. 4023; Cass. 17/07/2014, n. 16349; Cass. 18/12/2009, n. 26665);

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per avere la CTR omesso di considerare che - come eccepito nei gradi di merito dalla contribuente - non soltanto i contestati ricavi erano stati dichiarati nell'annualità successiva, ma gli stessi erano stati assoggettati ad imposizione diretta (nell'anno di competenza) mediante la valorizzazione dei ricavi nelle rimanenze finali al 31.12.2003;

- il rigetto del primo motivo, stante la inderogabilità delle regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 (ora 109) t.u.i.r., rende privo di rilevanza il secondo motivo; in ogni caso, la censura, non investe l'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) - che, in ossequio nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c., il ricorrente è tenuto ad indicare, in base alla nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. (come modificato dal decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 23 ottobre 2013);

- con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sulla denunciata violazione dell'art. 67 del d.P.R. n. 600/73 con riferimento alla dedotta "doppia imposizione" per effetto della avvenuta inclusione tra le rimanenze finali dei lavori ultimati nel 2003 nell'importo corrispondente ai maggiori ricavi accertati;

- il motivo è infondato;

- va premesso che costituisce violazione della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato e configura il vizio di cui all'art. 112 cod. proc. civ., l'omesso esame di specifiche richieste o eccezioni fatte valere dalla parte e rilevanti ai fini della definizione del giudizio, che va fatto valere ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. (Cass. n. 22759 del 2014; n. 6835 del 2017); in particolare, il vizio di omessa pronuncia ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su un capo della domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto (Cass. n. 27566 del 2018; n. 28308 del 2017; n. 7653 del 2012); nella specie, la CTR - dopo avere richiamato i motivi di appello della contribuente - di cui il primo concernente l'assunto difetto di motivazione della sentenza di primo grado in ordine alla ritenuta legittimità della ripresa relativa alla omessa contabilizzazione di elementi positivi di reddito e il secondo relativo alla dedotta violazione dell'art. 67 del d.P.R. n. 600/73, per c.d. doppia imposizione, per essere stati i lavori contestati inclusi nelle rimanenze finali del 2003 - li ha espressamente dichiarati entrambi infondati, avendo la CTP, con una motivazione congrua e sufficiente, confermato il rilievo dell'Ufficio relativo all'imputazione temporale dei ricavi, in applicazione del principio della competenza economica; con ciò significando che l'applicazione di tale principio non implicasse di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione;

- con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per avere la CTR - nel ritenere indeducibili i costi relativi al vitto dei dipendenti e alle polizze assicurative- omesso di considerare fatti circostanziati e documentati circa le polizze assicurative dei mezzi aziendali poste in essere dal 2003 in poi nonché circa la ricorrenza dei pasti giornalieri (che, invece, per l'annualità 2004, dal medesimo collegio, nella stessa udienza, erano stati valutati con conseguente riconoscimento della legittima deduzione dei relativi costi);

- il motivo è inammissibile;

- il vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. applicabile ratione temporis nella specie, concerne l'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 dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c. 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 (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015). Nella specie, il motivo è inammissibile, in quanto la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, essendo stato, peraltro, dedotto l'omesso esame non già di un "fatto storico", ma bensì di profili attinenti alle risultanze probatorie la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte; in particolare, la CTR, con una valutazione in fatto, insindacabile in sede di legittimità, ha, con riguardo ai costi relativi alle polizze assicurative dei mezzi aziendali, accertato che tali contratti riguardassero anni di esercizio differenti dal 2003, e, con riguardo ai costi relativi al "vitto dei dipendenti" che le fatture prodotte - per disomogeneità, sia con riguardo al numero dei pasti, sempre variabile, che ai ristoranti utilizzati, spesso o quasi sempre diversi, per discontinuità temporale, e per mancanza di collegamento territoriale rispetto all'attività di impresa (non risultando che, nel medesimo territorio, in cui era ubicato il ristorante la società avesse in corso dei lavori) - non fossero idonee a dimostrare la inerenza delle dette spese all'attività di impresa della contribuente; ciò peraltro, in conformità al condivisibile indirizzo di questa Corte secondo cui "In tema di redditi di impresa, la deducibilità dei costi inerenti all'attività di impresa va apprezzata secondo un giudizio di tipo qualitativo, con la conseguenza non rilevano valutazioni in termini di utilità o di vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e neppure in termini di congruità del costo" (Cass. Sez. 5, Ord. n. 22938 del 26/09/2018; Sez. 5, Ord. n. 450 del 11/01/2018; Sez. 5, Ord. n. 29404 del 13/11/2019);

- con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, del d.P.R. n. 444 del 1997, in combinato con il D.M. 205/98 (Circolare - n.d.r.) e 2697 c.c., per avere la CTR, nel riconoscere legittimamente deducibili, per il 2003, i costi relativi all'acquisto di carburante/lubrificanti, violato l'art. 1, del d.P.R. n. 444 del 1997 - che condiziona la deducibilità dei costi del carburante alla indicazione dei chilometri percorsi nella scheda carburante - senza che, nella specie, ricorressero i presupposti per l'applicabilità della deroga di cui al DM n. 205/98 (Circolare - n.d.r.), fondando la decisione sulla base di alcune fatture non identificanti gli automezzi utilizzati per quella fornitura ma solo la quantità della stessa;

- il motivo è inammissibile;

- premesso che la disciplina di cui al d.P.R. n. 444/97 circa la necessaria tenuta delle c.d. schede carburante interessa gli acquisti di carburanti per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione dai soggetti I.V.A. nell'esercizio di impresa, arte o professione, il D.M. del Ministro delle finanze n. 205 del 12/8/1998 (Circolare - n.d.r.), prevede che sono esclusi dalla disciplina della scheda carburanti, "gli acquisti dei suddetti prodotti non effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione ovvero effettuati presso gli stessi impianti ma non destinati all'autotrazione (ad esempio i motori fissi) o dei quali tale destinazione non possa essere constatata all'atto dell'acquisto"; nella specie, il motivo, pur prospettando una violazione degli artt. 1, del d.P.R. n. 444 del 1997, in combinato con il D.M. 205/98 (Circolare - n.d.r.) e 2697 c.c., in realtà tende inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR, con una valutazione in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità, ritenuto che

dalla documentazione in atti (fatture di acquisto di un "serbatoio DT050", della capacità di 5.000 litri, con funzione di "Distributore mobile", di una "pistola automatica bassa portata", di altro "serbatoio TT300-4K - 12V", corredato di gruppo erogatore e pistola di erogazione automatica) si evinceva che, proprio per la disponibilità di un serbatoio molto capiente, il carburante non venisse acquistato presso gli impianti di distribuzione e che, anche se acquistato presso gli impianti di distribuzione, esso fosse "stoccato" dentro questo serbatoio, con impossibilità di constatare, al momento dell'acquisto, la destinazione del carburante all'autotrazione; il giudice di appello ha ritenuto tale conclusione confortata dall'ulteriore produzione documentale di fatture di acquisto di carburante, che, per l'entità dello stesso (da 3000 litri in su), inducevano logicamente ad escluderne l'acquisto presso gli impianti di distribuzione e a ritenerne il diretto inserimento nell'automotrice o nell'automezzo; va, al riguardo, ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui "È inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (Cass. Sez. 6-3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018; Cass., sez. 5, 26 novembre 2020, n. 26961);

- in conclusione, vanno rigettati sia il ricorso principale che quello incidentale;

- in considerazione della reciproca soccombenza, si ravvisano giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale; compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità;

Dà inoltre atto, ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater D.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza