Sentenza del 09/11/2018 n. 28671 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - REDDITI DI IMPRESA - IN GENERE Redditi di impresa - Determinazione - Imputazione dei componenti di reddito - Principio di competenza - Operatività - Onere della prova - Riparto.

Massima:

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.

Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

FATTI DI CAUSA

C. Srl impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2003 per Iva ed Irap, con cui l'Agenzia delle Entrate recuperava l'Iva in relazione a cessioni intracomunitarie poste in essere in regime di non imponibilità in assenza delle condizioni di legge e riprendeva a tassazione spese indebitamente dedotte per cessioni omaggio, per rappresentanza, per corsi di formazione e per manutenzione, nonchè per spese non di competenza, non inerenti o in misura superiore al massimo consentito, ritenendo altresì indebita la variazione in diminuzione per l'indennizzo assicurativo per un incendio sviluppatosi negli stabilimenti dell'azienda.

L'impugnazione era parzialmente accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, decisione poi riformata dal giudice d'appello, che riteneva non fondato anche il recupero a tassazione dell'indennizzo assicurativo.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione con quattro motivi; resiste la contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del ricorso perchè redatto con la tecnica dell'assemblaggio.

In ordine all'utilizzo di tale tecnica di redazione dell'atto impugnativo, ritenuta generalmente motivo di inammissibilità del ricorso per mancato rispetto del contenuto prescritto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, la giurisprudenza ha opportunamente puntualizzato che l'integrale riproduzione di una serie di documenti si traduce in un mascheramento dei dati effettivamente rilevanti, tanto da risolversi in un difetto di autosufficienza, sicchè è sanzionabile con l'inammissibilità, a meno che il coacervo dei documenti integralmente riprodotti, essendo facilmente individuabile ed isolabile, possa essere separato ed espunto dall'atto processuale, la cui autosufficienza, una volta resi conformi al principio di sinteticità il contenuto e le dimensioni globali, dovrà essere valutata in base agli ordinari criteri ed in relazione ai singoli motivi (Cass. n. 18363 del 2015).

Nel caso in questione, benchè 44 delle 58 pagine del ricorso siano costituite da allegati (atto impositivo, sentenza ed atti processuali), quanta residua dalla loro estrapolazione consente sia di avere una chiara ed adeguata (sommaria) rappresentazione dell'iter processuale, sia di percepire i fatti sostanziali e processuali, esclusa dunque ogni inammissibilità.

2. Parimenti infondata è l'eccezione di giudicato interno, risolvendosi la notazione della Commissione ("in via residuale, nota la Commissione come, in definitiva, nella presente controversia, nessun danno erariale sia derivato all'Amministrazione e come, al contrario, la Cisel avrebbe subito una doppia imposizione, se fosse stata accolta la tesi dell'ufficio") in un mero argomento, accessorio e incidentale, non suscettibile di integrare una autonoma ratio.

3. Il primo motivo denuncia insufficiente motivazione in ordine al 1^ rilievo (indebita variazione in diminuzione per indennizzo assicurativo per l'incendio nello stabilimento). Il secondo motivo denuncia, con riguardo al medesimo profilo, violazione e falsa applicazione dell'art. 75 TUIR (ora 109).

3.1. I motivi, da esaminare congiuntamente per connessione logica, non sono fondati.

3.2. Nella vicenda in esame, a seguito di incendio nei locali dell'impresa, la contribuente, attivata la procedura di ristoro dei danni da parte dell'assicuratrice, procedeva, da un lato, ad iscrivere a bilancio il credito nei confronti della compagnia assicuratrice, stimato in Euro 2.022.000,00, e, dall'altro, invece, esponeva nella dichiarazione fiscale una variazione in diminuzione di pari importo ritenendo l'indennizzo non ancora determinabile.

L'Agenzia delle Entrate censura tale scelta atteso che, per l'avvenuta iscrizione dell'importo a bilancio nel 2003, il credito doveva ritenersi certo e determinabile anche ai fini fiscali, irrilevante la mancanza di un "titolo giuridico" definitivo.

3.3. E' centrale la considerazione del rapporto tra la redazione del bilancio e la dichiarazione fiscale.

Nella redazione del bilancio d'impresa, invero, il codice civile impone il principio di competenza temporale e, in particolare, all'art. 2423 bis, comma 1, nn. 3 e 4, stabilisce che "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso del pagamento", e "dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".

I principi contabili affermano, quindi, che la valutazione delle poste deve essere effettuata secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività in modo da evitare l'arbitraria riduzione di utili o di patrimonio.

Il concetto di competenza civilistica, sostanzialmente basato sulla prudenza contabile, differisce, peraltro, da quello previsto dall'ordinamento fiscale, improntato a maggiore rigidità e cautela.

L'art. 75 TUIR, comma 1, ratione temporis applicabile (ora 109, comma 1, ma di identica formulazione), stabilisce, alla prima parte, che "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza".

Nella seconda parte la norma poi dispone:

"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".

Quest'ultima disposizione, diversamente da quanto appare, non contiene, per "i ricavi", per "le spese" e per "gli altri componenti" per i quali "non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare", una indicazione dell'esercizio di competenza" diversa da quella stabilita nella prima parte ma (come reso evidente dall'avverbio "tuttavia") detta solo una specifica deroga all'obbligo di osservare il principio della "competenza" consentendo la deducibilità di particolari "ricavi" e "spese" ed "altri componenti" non già in quello di competenza ma "nell'esercizio" (evidentemente diverso da quello di competenza) in cui si verifica la certezza della loro esistenza ovvero la determinabilità, "in modo obiettivo", dell'ammontare relativo.

Dalla complessiva prescrizione, quindi, si deduce che, anche per i "ricavi", per le "spese" e per gli "altri componenti" per i quali "non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare", il legislatore considera "esercizio di competenza" quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuno di tali voci e che per gli stessi si consente soltanto la loro deducibilità nel diverso esercizio nel quale si raggiunge la certezza dell'esistenza ovvero della determinabilità "in modo obiettivo" del relativo ammontare (v. Cass. n. 1431 del 25/01/2006; Cass. n. 10988 del 14/05/2007).

L'esistenza" attiene, poi, al verificarsi dei presupposti di fatto o di diritto, che costituiscono la fonte generatrice della componente di reddito; "l'oggettiva determinabilità", invece, concerne il

quantum, l'aspetto quantitativo del componente di reddito, sicchè esige sussistano gli elementi, documentali o non, comunque idonei a consentirne la determinazione.

Ne deriva che in materia fiscale, a differenza della valutazione strettamente civilistica, non sono consentite imputazioni di componenti dettate da elementi semplicemente previsionali o probabilistici, ma, esclusivamente, di quelle che trovino il loro fondamento da dati di fatto oggettivi, la cui idoneità probatoria, ai fini dell'esistenza di un determinato componente, sia in rapporto di stretta consequenzialità.

3.4. Sotto altro profilo, va poi rilevato che, come affermato dalla Corte, la scelta normativa posta a base dell'art. 75 TUIR, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), "mira a contemperare 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".

Ne deriva, quindi, che l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale "incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative" (Cass. n. 20521 del 22/09/2006; Cass. n. 1107 del 18/01/2017 con riferimento a corrispettivi per servizi) 4. Alla luce dei principi sopra esposti, va dunque escluso che la CTR, non sovrapponendo la valutazione operata con la redazione di bilancio a quella effettuata in sede di dichiarazione fiscale, abbia fatto errata applicazione dell'art. 75 TUIR. Il giudice d'appello, in coerenza con il dato normativo, ha infatti verificato, alla stregua degli elementi di fatto introdotti nel giudizio, se la posta attiva era certa e determinata rispetto all'anno formalmente di competenza e, dunque, se sussistessero o meno le condizioni per la deroga prevista dalla seconda parte del primo comma del citato art. 75.

Neppure sussiste il lamentato vizio motivazionale. E' ben vero che il giudice d'appello si è riferito, ai fini del riscontro dei parametri indicati dalla norma, ad un "titolo giuridico che certifichi l'esistenza di ambedue i suddetti requisiti"; ciò ha fatto, tuttavia, sull'evidente assunto che, sul presupposto della componente attiva (risarcimento assicurativo per l'incendio), occorreva una valutazione non meramente ipotetica e probabilistica (sull'an e, soprattutto, sul quantum) ma connotata da quel grado di attendibilità derivante dal completamento della procedura (non pubblica ma non per questo meno necessaria alla luce delle usuali previsioni contrattuali in materia assicurativa) avviata dalla compagnia assicurativa, concretizzatasi solamente alla fine del 2004.

La motivazione, logica e coerente, dunque, si sottrae alla censura, neppure assumendo rilievo il riconoscimento di un primo parziale acconto, comunque risalente al 2004.

5. Il terzo motivo denuncia, in relazione agli ulteriori rilievi fiscali annullati in primo grado e denunciati nuovamente in appello, omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Il quarto motivo denuncia, sul medesimo profilo, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, art. 132 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 28 e 51.

5.1. I motivi, da esaminare unitariamente perchè logicamente connessi denunciando, sotto diversi profili, motivazione assente od apparente, sono fondati.

La pronuncia del giudice regionale, senza neppure elencare i recuperi a tassazione richiesti con l'avviso di accertamento (di cui indica solamente il numero), nè i motivi di gravame, così motiva: "relativamente ai residui motivi d'appello dell'Ufficio e della Società ritiene di poter condividere le motivazioni esposte nella decisione del giudice di prime cure che qui si intendono integralmente riportate, con la conseguenza che gli stessi debbono essere respinti".

La Corte ha avuto reiteratamente modo di affermare che la sentenza d'appello, anche quando motivata per relationem alla pronuncia di prima grado, non è nulla se in essa siano espresse sia pur in modo sintetico le ragioni della conferma tenendo conto dei motivi di impugnazione proposti (Cass. n. 14786 2016).

Con specifico riguardo al processo tributario si è affermato che "è nulla per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di prima grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle limitandosi a motivare per relationem alla sentenza impugnata" (da ultimo Cass. n. 15884 del 2017; Cass. n. 12283 del 2018).

Alla luce di tali principi, è evidente che la sentenza è corredata da una motivazione apparente, priva di ogni pur minima spiegazione sull'adesione alla sentenza del giudice tributario provinciale od argomentazione critica sui motivi di impugnazione proposti dall'appellante; dunque è, in parte qua, nulla.

6. In accoglimento del terzo e quarto motivo del ricorso, rigettati il primo ed il secondo, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del terzo e del quarto motivo di ricorso, rigettati il primo ed il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR delle Marche in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza