

09080 1

ENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

IVA,
IRPEF,
IRAP

Handwritten mark resembling the number '4' inside a circle.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli ill.mi sigg.ri magistrati:

dott. Carlo	Piccininni	Presidente	R.G.N. 12886/2008
dott. Stefano	Bielli relatore	Consigliere	R.G.N. 17077/2008
dott. Ettore	Cirillo	Consigliere	Cron. 9080
dott. Stefano	Olivieri	Consigliere	Rep.
dott. Enrico	Scoditti	Consigliere	Ud. 23/3/2015

Oggetto
Rese da contratti estimatori.
Applicazione principio di
competenza. Condizioni.

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale pro tempore,
domiciliata in Roma, via _____ presso l'Avvocatura
generale dello Stato, che la rappresenta e difende

- ricorrente principale -

contro

s.p.a con sede a _____ via _____, in persona
del presidente del Consiglio d'amministrazione
elettivamente domiciliata in Roma, via _____ presso lo
studio dell'avvocato _____, unitamente all'avvocato
del foro di Milano, la rappresenta e difende, giusta
procura speciale in calce al controricorso

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Handwritten initials 'LPT' and the number '15'.

Handwritten mark resembling a stylized 'P' or 'F'.

avverso la sentenza n. 21/14/07 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 22 marzo 2008, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23 marzo 2015 dal consigliere dottor Stefano Bielli;
udito, per la ricorrente, l'avvocato dello Stato Alessandro Maddalo, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto di quello incidentale;
udito, per la controricorrente e ricorrente incidentale, l'avvocato che ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento di quello incidentale;
udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore generale dottor Riccardo Fuzio, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e di quello incidentale.

Ritenuto in fatto

1.- Con sentenza n. 21/14/07, depositata il 22 marzo 2007 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (*hinc*: «CTR») rigettava - compensando le spese di lite per la reciproca soccombenza - sia l'appello principale proposto dalla s.p.a. nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 160/38/2005 della Commissione tributaria provinciale di Milano (*hinc*: «CTP»), sia l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della predetta s.p.a. avverso la stessa sentenza.

Il giudice di appello premetteva che: a) l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate per l'IVA, l'IRPEF e l'IRAP dell'anno 1998 era stato impugnato dalla indicata s.p.a. davanti alla CTP in relazione alla richiesta dell'ufficio tributario di: a.1) lire 8.634.999 per quote di ammortamento in misura eccedente quella ordinaria; a.2) lire 600.500.000 per accantonamenti in deducibili; b) la contribuente aveva affermato, quanto all'ammortamento, di aver contabilizzato l'ammortamento di immobili di nuova acquisizione nella misura del 3%, corrispondente alla somma tra l'aliquota ridotta (1,5%) dell'ammortamento ordinario e l'aliquota di ammortamento anticipato

(1,5%), nonché, quanto agli accantonamenti, di essersi limitata a rettificare nel bilancio 1998 (incrementando le rimanenze dei prodotti finiti) i ricavi di merci vendute con contratti di *franchising* od estimatori in relazione alle rese (nella parte eccedente il 10%) effettuate nei primi mesi del 1999 e, quindi, con valore già noto al momento di chiusura del bilancio 1998; c) l'Agenzia delle entrate aveva controdedotto che il primo dei due importi in contestazione era stato imputato dalla società ad ammortamento ordinario (in violazione dell'art. 67, comma 2, del TUIR), senza utilizzare la sezione per l'ammortamento anticipato, e che il secondo importo in contestazione non poteva far carico all'esercizio 1998, sia per il principio di competenza, sia perché la quantità delle rese al 31 dicembre 1998 era sconosciuta alla contribuente ed i valori erano solo presunti e basati su comunicazioni verbali degli esercenti (come dichiarato a verbale dalla stessa contribuente); d) la CTP aveva accolto il ricorso e compensato le spese di lite; e) la sentenza era stata appellata in via principale dalla contribuente (in ordine alla pronuncia di compensazione delle spese di lite, nonostante la soccombenza dell'Agenzia) ed in via incidentale dall'Agenzia delle entrate (la quale aveva riproposto sostanzialmente quanto controdedotto in primo grado).

Su queste premesse, la CTR, nel rigettare entrambi gli appelli, osservava che: a) la valutazione dei giusti motivi della compensazione delle spese di lite rientra nell'ampio potere discrezionale del giudice e non richiede specifica motivazione; b) era esatta la ripartizione dell'aliquota di ammortamento (1,5% per quello ordinario e 1,5% per quello anticipato), anche se per errore materiale era stata indicata dalla contribuente l'intera percentuale del 3% nella sezione dell'ammortamento ordinario; c) la società, conoscendo il valore delle rese al 31 dicembre 1998, si era attenuta al principio della competenza, diminuendo i ricavi e aumentando le rimanenze dei prodotti finiti.

2.- Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi e notificato il 5 - 8 maggio 2008.

3.- La s.p.a. resiste con controricorso e propone contestualmente ricorso incidentale affidato ad un unico motivo, con atto notificato il 17 - 18 giugno 2008.

Considerato in diritto

1.- Il ricorso principale e quello incidentale avverso la medesima sentenza vanno riuniti, ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ.

2.- Con il primo motivo del ricorso principale, corredato da quesito di diritto, l'Agenzia delle entrate denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. - l'omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., sul motivo di appello incidentale con il quale aveva censurato la pronuncia di primo grado secondo la quale era verosimile la conoscenza, da parte della contribuente, del valore delle merci rese al 31 dicembre 1998 dai rivenditori. L'Agenzia

aveva dedotto quale motivo di appello incidentale che, ai fini dell'applicazione dell'art. 75 del TUIR, la s.p.a. non poteva avere conoscenza caratterizzata dai requisiti di certezza e determinabilità oggettiva delle merci rese e non poteva, pertanto, tenerne conto nel bilancio 1998, posto che la piena conoscenza dell'entità e valore delle rese si era realizzata solo al momento della materiale restituzione delle merci (come da documenti di trasporto e note di accredito del 1999), senza alcuna rilevanza delle comunicazioni verbali dei rivenditori circa i valori presunti delle future rese (menzionate dalla parte nel corso della verifica). Secondo la ricorrente principale, la CTR non aveva pronunciato su tale motivo di appello, perché si era limitata ad affermare che la società, conoscendo il valore delle rese al 31 dicembre 1998, si era attenuta al principio della competenza, diminuendo i ricavi e aumentando le rimanenze dei prodotti finiti.

2.1.- Il motivo di ricorso non è fondato e va rigettato.

La sentenza della CTR – in relazione al motivo di appello avverso la pronuncia della CTP che aveva ritenuto verosimile la conoscenza, da parte della contribuente, del valore delle merci rese al 31 dicembre 1998 – ha affermato che la contribuente conosceva il valore delle rese. Non ricorre, perciò, l'ipotesi di completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, perché la pronuncia (di rigetto) in relazione al motivo d'appello è stata emessa. La CTR, dunque, non è incorsa nel denunciato vizio di omessa pronuncia.

3.- Con il secondo motivo del ricorso principale, corredato da momento di sintesi, l'Agenzia delle entrate denuncia – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. – l'omessa motivazione sul fatto decisivo e controverso costituito dalla conoscenza, da parte della contribuente, alla data del 31 dicembre 1998 dell'esatto valore della merce inventata che sarebbe stata restituita dai clienti rivenditori. Come visto al punto precedente, infatti, la CTR si era limitata ad affermare che la società, conoscendo il valore delle rese al 31 dicembre 1998, si era attenuta al principio della competenza, diminuendo i ricavi e aumentando le rimanenze dei prodotti finiti.

3.1.- Il motivo è fondato e va accolto nei sensi qui di séguito precisati.

La società contribuente, in relazione ai ricavi per merci vendute con contratti di *franchising* od estimatori, ha provveduto a rettificare nel bilancio 1998 detti ricavi (incrementando le rimanenze dei prodotti finiti) con riguardo alle merci rese (in base ai contratti stipulati con i propri rivenditori) nella parte eccedente il 10%, effettuate o comunicate «nei primi mesi del 1999». La questione che viene posta attiene alla sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità oggettiva del valore delle merci rese richiesti dall'art. 75 (ora, con modifiche, 109) del TUIR per l'inserimento nel bilancio 1998, nel rispetto del principio di competenza.

Va rilevato, in proposito, che le difese delle parti e le stesse sentenze di merito sono talora equivoche (o, comunque, possono ingenerare equivoci) in ordine al momento rilevante per la

conoscenza del valore delle merci rese dai rivenditori ai fini del rispetto del principio di competenza: da un lato, sembra essere stato sostenuto che, poiché il bilancio in discorso riguardava l'esercizio chiuso al 31 dicembre 1998, la conoscenza certa ed obiettiva del valore delle rese doveva essere intervenuta entro detta data; dall'altro, sembra essere stato sostenuto che tale conoscenza doveva intervenire, invece, entro la chiusura (avvenuta nel 1999) del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 1998, purché in relazione a rese effettuate entro il 1998. Tale aura di equivocità permea le deduzioni sia dell'Agenzia delle entrate (la quale, nel far riferimento alla circostanza che – come rilevato nel corso della verifica – i valori delle rese erano solo presunti e basati su comunicazioni verbali degli esercenti, non precisa se l'iscrizione in bilancio delle rimanenze fosse avvenuta, in tutto o in parte, solo sulla base di tali dichiarazioni né se successivamente al 1998, ma prima della redazione del bilancio relativo, fossero divenute note alcune rese effettuate nel 1998), sia della contribuente (la quale sembra dedurre ora che le rese erano state effettuate o comunicate nei primi mesi del 1999, prima della redazione del bilancio, ora che le dichiarazioni dei rivenditori portavano a valutazioni certe e obiettive con riferimento alle rese effettuate nel 1998).

Occorre qui precisare che i requisiti di certezza (in ordine all'*an*) e di obiettiva determinabilità (in ordine al *quantum*) dei componenti di reddito debbono venire a realizzarsi entro la fine del periodo d'imposta (nella specie, entro il 1998, coincidente con l'esercizio). Di conseguenza, concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza anche i componenti la cui conoscenza sia sopravvenuta per il contribuente dopo la chiusura dell'esercizio (ma entro il termine impiegato per la redazione del bilancio ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione), purché i suddetti requisiti di certezza e di obiettiva (pertanto, documentabile) determinabilità siano maturati entro la fine dell'esercizio, in modo che non sia rimessa alla mera volontà delle parti la scelta dell'esercizio cui il componente è imputato (in tal senso, del resto, è l'orientamento consolidato di questa Corte: Cass. n. 2892 del 2002; n. 17566 del 2007; n. 8520 del 2008; n. 869 del 2009; n. 2854 e n. 14798 del 2012; n. 19671 del 2013; n. 3484 del 2014). Va ricordato, infatti, che, ai sensi del comma 4 dell'art. 14 del d.P.R. n. 600 del 1973, le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto deve essere approvato, per legge o per statuto, da un'assemblea o da altri organi, possono inserire nelle scritture contabili tutti gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione. Il caso più frequente è quello dei costi evidenziati da bollette emesse dopo la chiusura dell'esercizio per forniture di gas, acqua od elettricità effettuate (in misura certa ed in applicazione di tariffe predeterminate) nel corso dell'esercizio chiuso.

Nella specie, in base a tale principio, concorrono a formare il reddito del 1998 le rese

effettuate entro il 1998 (quindi, l'invenduto oltre le soglie contrattuali e restituito nel termine pattuito), certe e obiettivamente determinabili nel 1998, anche se (eventualmente) divenute note solo successivamente (nel 1999), prima del termine stabilito per la redazione del bilancio e per la presentazione della dichiarazione.

Di fronte a tale quadro normativo, come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, e di fronte ad una precisa contestazione dell'appellante circa l'insufficienza di comunicazioni verbali, da parte dei rivenditori, di valutazioni presuntive *ex ante* in ordine alle rese e circa l'effettuazione delle rese (solo) nel 1999, la CTR non ha fornito alcuna indicazione sulle ragioni della ritenuta piena conoscenza delle rese medesime alla data della chiusura dell'esercizio 1998 (la contribuente avrebbe operato, secondo la CTR, «conoscendo il valore dei resi al 31.12.1998») e, pertanto, non ha esaminato e discusso circostanze che, ove valutate, avrebbero potuto comportare una diversa decisione in ordine ad uno dei fatti principali della controversia. Di qui la sussistenza del denunciato vizio di omessa motivazione e la necessità di cassare la decisione sul punto, con rinvio per un nuovo esame.

4.- Con il terzo motivo del ricorso principale, corredato da momento di sintesi e proposto in via subordinata rispetto al precedente, l'Agenzia delle entrate denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - l'insufficiente motivazione sul fatto decisivo e controverso costituito dalla conoscenza, da parte della contribuente, alla data del 31 dicembre 1998 dell'esatto valore della merce invenduta che sarebbe stata restituita dai clienti rivenditori. Il motivo è proposto nell'ipotesi in cui («qualora si ritenesse che») la CTR - nell'affermare che la s.p.a. conosceva il valore delle rese al 31 dicembre 1998 - abbia ritenuto sufficienti, ai fini della conoscenza piena e certa, nel 1998, del valore delle suddette rese, le comunicazioni fatte alla società «dagli esercenti mediante le quali venivano quantificati i presumibili valori, non la quantità, dei prodotti rimasti invenduti a fine anno» (come annotato dai verbalizzanti in base alle dichiarazioni del personale amministrativo dell'azienda)

4.1.- Il motivo, proposto in via subordinata, è assorbito dall'accoglimento del precedente (secondo) motivo.

5.- Con il quarto motivo del ricorso principale, corredato da quesito di diritto e proposto in via ulteriormente subordinata rispetto ai due precedenti («per tuziorismo»), l'Agenzia delle entrate denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la violazione dell'art. 2697 cod. civ., sulla ripartizione dell'onere della prova, ove la CTR avesse ritenuto sufficiente ad assolvere l'onere probatorio incumbente sulla contribuente circa la piena e certa conoscenza dell'ammontare delle rese la mera dichiarazione della medesima contribuente circa le comunicazioni verbali (non documentate) fatte «prima della fine dell'anno» dai clienti rivenditori

circa il presumibile valore delle rese che sarebbero state riconsegnate nell'anno successivo.

5.1.- Il motivo, proposto in via subordinata ai due precedenti, è assorbito dall'accoglimento del secondo motivo e dall'assorbimento del terzo.

6.- Con il quinto motivo del ricorso principale, corredato da quesito di diritto, l'Agenzia delle entrate denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la violazione dell'art. 75 (ora 109) del TUIR (d.P.R. n. 917 del 1986), secondo cui l'imputazione di ricavi e costi ad un anno d'imposta richiede che essi siano certi e determinabili oggettivamente nel loro ammontare. Il motivo (al pari del terzo e quarto) è proposto nell'ipotesi in cui («qualora si ritenga che») la CTR - nell'affermare che la s.p.a. conosceva il valore delle rese al 31 dicembre 1998 - abbia ritenuto sufficienti, ai fini della conoscenza piena e certa del valore delle rese poi effettuate nel 1999 (come note di accredito e documenti di trasporto acquisiti) in relazione alle forniture del 1998, le comunicazioni fatte alla società dai clienti rivenditori circa il loro presumibile (ma non certo) valore.

6.1.- Il motivo, logicamente subordinato ai precedenti, è assorbito dall'accoglimento del secondo motivo e dall'assorbimento del terzo e del quarto.

7.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale, corredato da quesito di diritto, la s.p.a. denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la violazione e falsa applicazione degli artt. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 91 cod. proc. civ., della sentenza della CTR che, «in reiezione dell'atto di d'appello dell'Agenzia delle entrate e, quindi, in conferma della sentenza di primo grado già favorevole al contribuente, disponga la compensazione delle spese di lite senza fornire motivazione». La società intende impugnare la pronuncia della CTR che ha confermato il capo della sentenza di primo grado con cui la CTP aveva disposto la compensazione delle spese di lite tra le parti, senza specificare i giusti motivi e senza tener conto della piena soccombenza dell'Agenzia delle entrate.

7.1.- Il motivo è assorbito dall'accoglimento del secondo motivo del ricorso principale, dovendo il giudice di appello procedere ad un nuovo esame della causa. Jh

8.- In conclusione, la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rimessa alla CTR, in diversa composizione, per un nuovo esame ed anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Riunisce i giudizi RGN 12886/08 e 17077/08; rigetta il primo motivo del ricorso principale; accoglie il secondo nei sensi di cui in motivazione; dichiara assorbiti il terzo, quarto e quinto motivo del ricorso principale, nonché l'unico motivo del ricorso incidentale; cassa, in relazione al motivo accolto, la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per la liquidazione delle spese del

presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa
composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile, il 23 marzo 2015.

Il consigliere estensore

John Bielli, estensore

Il Presidente

Carlo P.

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Marcello Baragona

DEPOSITATO IN GANCELLERIA
- 6 MAG 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Marcello Baragona

Fallimenti e S.p.a.