

Civile Ord. Sez. 6 Num. 14909 Anno 2022

Presidente: MOCCI MAURO

Relatore: DELLI PRISCOLI LORENZO

Data pubblicazione: 11/05/2022

ORDINANZA

sul ricorso 4960-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- *ricorrente* -

contro

SCAGLIONE SEBASTIANO, in proprio e quale imprenditore individuale titolare della ditta SCAGLIONE SEBASTIANO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA GIUSEPPE AVEZZANA 31, presso lo studio dell'avvocato ALESSANDRA FLAUTI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ANDREA GORGONI;

- *controricorrente* -

34.97
22

avverso la sentenza n. 4617/14/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il 26/10/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 13/04/2022 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

FATTI DI CAUSA

Rilevato che:

la parte contribuente proponeva ricorso avverso un avviso di accertamento per IRAP in relazione all'anno d'imposta 2009, avviso emesso in quanto l'Ufficio riteneva che la parte contribuente, esercente l'attività di costruzione, avesse omesso di contabilizzare nell'anno d'imposta 2009 dei ricavi riferibili ad acconti versati dai committenti nel 2007 e 2008 a fronte della realizzazione di unità abitative ultimate nell'anno oggetto di controllo;

la Commissione Tributaria Provinciale di Roma accoglieva il ricorso della parte contribuente e la Commissione Tributaria Regionale respingeva l'appello dell'Ufficio osservando che, sul metodo di contabilizzazione delle somme incassate a titolo di acconto e sulla applicabilità dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, le somme che l'Ufficio vorrebbe recuperare per il 2009 erano state già fatturate, contabilizzate e dichiarate negli anni 2007 e 2008 e pertanto anche se tale comportamento non soddisfaceva il principio contabile OIC 23, pubblicato il 16 settembre 2015 e vigente alla data di contabilizzazione delle operazioni in questione, l'adesione alla tesi dell'Ufficio determinerebbe una illegittima doppia imposizione.

L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso affidato ad un unico motivo di impugnazione mentre la parte contribuente si costituiva con controricorso e in prossimità dell'udienza depositava memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 stante l'inderogabilità del principio contabile di competenza.

Il motivo di impugnazione è fondato.

Secondo questa Corte, infatti:

in tema di reddito d'impresa, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza al quale vanno temporalmente imputati i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi del reddito, l'art.109 del d.P.R. n. 917 del 1986 - secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo - mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti dell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare, sicché tale regola va interpretata nel senso che il dovere di conteggiare dette componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e 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. 36600 del 2021);

in tema di imposte sul reddito di impresa, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza al quale vanno temporalmente imputati i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi del reddito, ai sensi dell'art.109 del d.P.R. n. 917 del 1986, deve tenersi conto del momento in cui si verificano le due condizioni della "certezza" in ordine alla sussistenza e della "determinabilità" in ordine all'ammontare, della cui prova è onerata l'amministrazione finanziaria con riguardo ai componenti positivi, e il contribuente con riguardo ai componenti negativi (Cass. n. 19166 del 2021);

in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, 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, così da alterare il risultato della dichiarazione; nè 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. 18035 del 2021);

in tema di determinazione del reddito d'impresa, costituisce principio inderogabile quello della competenza di cui all'art. 75, comma 1, TUIR, nel testo "ante" riforma 2004, applicabile "ratione temporis", a mente del quale possono essere indicati nel bilancio esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura di esercizio, tenendosi conto, ai sensi dell'art. 2423 bis, comma 1, nn. 2 e 3, c.c., dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento, restando irrilevante la dichiarazione di sopravvenienze attive in diverso esercizio (Cass. n. 4398 del 2020);

in tema di reddito d'impresa, l'art. 75 del d.P.R. n. 917 del 1986 (numerazione anteriore a quella introdotta dal d.lgs. n. 344 del 2003), nel prevedere che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza e che, ai fini dell'individuazione di tale esercizio, le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione, non consente di attribuire rilievo alla data in cui perviene la fattura della spesa sostenuta, né permette la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le

passività, in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi (Cass. n. 18401 del 2018).

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia non si è attenuta ai suddetti principi laddove – affermando che sul metodo di contabilizzazione delle somme incassate a titolo di acconto e sulla applicabilità dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, le somme che l'Ufficio vorrebbe recuperare per il 2009 erano state già fatturate, contabilizzate e dichiarate negli anni 2007 e 2008 e pertanto anche se tale comportamento non soddisfaceva il principio contabile OIC 23, pubblicato il 16 settembre 2015 e vigente alla data di contabilizzazione delle operazioni in questione, l'adesione alla tesi dell'Ufficio determinerebbe una illegittima doppia imposizione – per un verso ha erroneamente attribuito rilevanza alla circostanza che gli acconti fossero stati già fatturati, contabilizzati e dichiarati in anni precedenti rispetto a quello di competenza dovendosi invece avere riguardo alla data della consegna del bene, per un altro verso ha erroneamente considerato derogabili i principi in materia di bilancio, ritenendo che il contribuente potesse liberamente optare per il principio di cassa anziché per quello di competenza e per un altro verso ancora ha ritenuto che l'applicazione del principio di competenza implichi necessariamente una doppia imposizione, le cui conseguenze sono invece evitabili dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta.

Per il resto, le difese della parte controricorrente, laddove sono volte a contestare che il contribuente abbia errato nel registrare, fatturare e dichiarare nel 2007 e 2008 gli acconti ricevuti per la vendita di immobili, investono il merito della lite e quindi, oltre ad essere carenti sotto il profilo dell'autosufficienza, sono insuscettibili di poter essere

valutate in quanto in cassazione la parte non può rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poiché la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità (Cass. n. 29404 del 2017; Cass. n. 5811 del 2019; Cass. n. 27899 del 2020; Cass. 18611 e 15276 del 2021).

Pertanto, ritenuta la fondatezza del motivo di impugnazione, il ricorso della parte contribuente va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in non si è diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio del 13 aprile 2022.

Il Presidente

Mauro Mucci

