

Civile Sent. Sez. 5 Num. 9834 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: MARULLI MARCO

Data pubblicazione: 13/05/2016

SENTENZA

sul ricorso 11401-2010 proposto da:

ALB SRL in persona del suo Amm.re e legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato
in ROMA VIA F. CONFALONIERI 5, presso lo studio
dell'avvocato EMANUELE COGLITORE, che lo rappresenta
e difende unitamente all'avvocato MARIAGRAZIA
BRUZZONE giusta delega a margine;

2016

179

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- **intimato** -

sul ricorso 11660-2010 proposto da:

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;

- **ricorrente** -

contro

ALB SMERALDINA SRL in persona del suo Amm.re e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA F. CONFALONIERI 5, presso lo studio dell'avvocato EMANUELE COGLITORE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato MARIAGRAZIA BRUZZONE giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 67/2009 della della SARDEGNA, COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di SASSARI, depositata il 06/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 19/01/2016 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

si dispone la trattazione congiunta delle cause r.g. 11401/10 e 11660/10 ai fini dell'applicazione dell'art. 335 cpc;

udito per il n. r.g. 11401/10 ricorrente l'Avvocato COGLITORE che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MARCHINI che ha chiesto il rigetto;

udito per il n. r.g. 11660/10 ricorrente l'Avvocato
MARCHINI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato COGLITORE
che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il
rigetto dei ricorsi.





SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.1. A seguito di una verifica fiscale conclusasi il 27.4.2005, l'ufficio di Tempio Pausania dell'Agenzia delle Entrate faceva notificare alla s.r.l. A.L.B. Smeraldina, società di imbottigliamento e vendita di acqua minerale, un avviso di accertamento con cui, a rettifica del reddito di impresa dichiarato dalla parte per l'anno 2003, procedeva a recuperare a tassazione costi indeducibili per difetto di competenza costituiti da premi corrisposti alla clientela (rilievo 1), da interessi passivi per mutui (rilievo 2), da oneri straordinari per insussistenze patrimoniali (rilievo 4) e da spese per analisi acque (rilievo 7), costi parimenti indeducibili per difetto di inerenza costituiti dalle spese per l'ormeggio di un natante (rilievo 5) e per difetto di documentazione rappresentati da ammortamenti ultradecennali di beni privi di fatture (rilievo 6), nonché ricavi non contabilizzati costituiti da contributi pubblici ricevuti in conto interessi (rilievo 3).

1.2. La decisione di primo grado – che aveva respinto il ricorso di parte in relazione ai rilievi da 1 e 4 e lo aveva invece accolto riguardo alle altre riprese – era appellata da entrambe le parti avanti alla CTR Sardegna, che, con la sentenza qui in esame, confermava il deliberato di prima istanza ad eccezione della sola statuizione concernente le spese sostenute dalla contribuente per l'ormeggio del natante.

1.3. Motivate, come invero già statuito dal primo giudice, risultavano, a parere della CTR le riprese operate dall'ufficio in punto di premi alla clientela – impugnata dalla contribuente, oltre che in base ai documenti già esibiti ai verificatori, anche in forza di due fatture non esaminate – rivelandosi l' assunto difensivo di parte infondato, "in quanto trattasi di documenti non esibiti alla Guardia di Finanza al momento del controllo, emessi da clienti non compresi nel prospetto relativo, coinvolti da modifiche societarie non indagate, con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



importi non corrispondenti"; in punto di interessi passivi, atteso che la doglianza afferente l'incomprensibilità del calcolo operato al riguardo dai verificatori "non riflette una lesione del diritto di difesa del contribuente, in quanto l'analisi di calcolo è contenuta nel p.v.c. della Guardia di Finanza, al quale l'avviso fa riferimento", conosciuto dalla contribuente; in punto di contributi in conto interessi, ritenendosi che andasse confermata "l'osservazione dei primi giudici circa la certezza della percezione dei contributi, con assegnazione per competenza e non per cassa"; in punto di oneri straordinari, in quanto "non si rinvengono tracce documentali dell'operazione come prevista dalla legge (441/1997) con riferimento all'anno 2003, perché le annotazioni sul libro giornale e dei beni ammortizzabili non sono state seguite dagli adempimenti che soltanto possono assicurare la correttezza dell'operazione".

1.4. La decisione impugnata, a giudizio della CTR, andava invece confermata laddove aveva disconosciuto la legittimità delle riprese in punto di ammortamenti ultradecennali, operata sul presupposto della mancata produzione dei documenti giustificativi di spesa, non essendovi "dubbio che legittimamente la contribuente potesse eliminare le scritture ultradecennali, anche se l'ammortamento non era giunto al termine"; ed in punto di spese per analisi acque, essendo esse documentate da un'unica fattura emessa nel 2003, sicché la contribuente "non aveva in precedenza alcuna possibilità di determinare il dovuto per gli anni dal 2000 al 2002, conosciuto per l'appunto soltanto in esito ai documenti accennati".

1.5. La decisione meritava infine di essere riformata in ordine alle spese per l'ormeggio del natante, atteso che in relazione alle circostanze concrete del caso, la scritta figurante sulle fiancate dell'imbarcazione, riprodotte la denominazione sociale, "non poteva svolgere se non in parte marginale la



pretesa funzione pubblicitaria".

1.6. Per la cassazione di detta sentenza ricorrono entrambe le parti, la contribuente con un ricorso affidato a 7 motivi articolati su dodici censure e l'Agenzia con un ricorso affidato a due motivi a cui resiste la parte con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Premesso che i proposti ricorsi vanno riuniti a mente dell'art. 335 c.p.c., con il primo motivo del proprio ricorso – che diviene il ricorso principale – la ricorrente lamenta *ex art. 360, comma primo, nn. 3 e 5, c.p.c.* violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma quinto, D.P.R. 633/72, nonché subordinatamente vizio di omessa o insufficiente motivazione, in relazione a quanto statuito dalla CTR in merito alla ripresa in punto di premi alla clientela posto che, ricusando la concludenza dei documenti prodotti in appello (fatture emesse dalla Superemme s.p.a. e dalla Lombardini Holding s.p.a.), "in quanto si tratta di documenti non esibiti alla Guardia di Finanza al momento del controllo", l'impugnata sentenza ha seguito un orientamento secondo cui per integrare i presupposti applicativi delle preclusioni poste dalla norma "sarebbe sufficiente la componente oggettiva data dall'omessa esibizione", prescindendo "dalla componente soggettiva, ossia dall'elemento psicologico dato dal comportamento del contribuente al momento dell'accesso dei verificatori", in tal modo "omettendo di prendere in considerazione fatti allegati e documenti prodotti di decisivo rilievo ai fini del giudizio".

2.2. La statuizione di cui sopra è fatta oggetto di censura anche con il secondo motivo del ricorso di parte, svolto ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 5, c.p.c. deducendosi violazione e falsa applicazione dell'art. 75 Tuir in allora vigente, nonché subordinatamente vizio di omessa o insufficiente motivazione, poiché la CTR, nel decretare l'inconferenza delle sopradette produzioni



documentali sul rilievo che si tratta di documenti "non compresi nel prospetto relativo, coinvolti in modifiche societarie non indagate, con importi non corrispondenti", non si è attenuta al corrente insegnamento secondo cui il principio di competenza "prescinde" dal momento in cui le fatture sono state emesse dai clienti premiati, giacché se così non fosse "si verrebbe a collegare inammissibilmente l'imputabilità del costo ... non a fatti oggettivi (come sono gli acquisti effettuati)... e ad effetti ben precisi (come la spettanza dei premi), ma alla volontà dei clienti", in tal modo "omettendo di prendere in considerazione fatti allegati e documenti prodotti di decisivo rilievo ai fini del giudizio.

2.3. Entrambi i motivi di diritto – e così pure le subordinate censure motivazionali – non sono concludenti poiché non esauriscono la totalità delle *rationes decidendi* poste dalla CTR a fondamento del proprio deliberato.

La CTR ha invero motivato il rigetto del gravame di parte sul punto e conseguentemente riconosciuto la legittimità dell'operata ripresa rilevando, sia pur se con qualche concessione sul piano stilistico, che i documenti prodotti dalla società a conforto del proprio assunto non erano stati "esibiti alla Guardia di Finanza al momento del controllo", erano stati "emessi da clienti non compresi nel prospetto relativo", per di più "coinvolti in modifiche societarie non indagate" e "con importi non corrispondenti". E' perciò evidente che nel ragionamento decisorio svolto dalla CTR a confutazione delle censure risultano decisivi quattro distinti ordini di ragioni, giacché, come visto, i documenti non sono – o, meglio, non sarebbero, poiché la motivazione mostra di averli comunque considerati – utilizzabili in quanto non vagliati previamente dai verificatori, riguardano clienti che non figurano nel¹³ tabella riepilogativa, si riferiscono a clienti interessati da modifiche societarie non altrimenti rese note e fanno registrare una discordanza negli importi.



Rispetto a questo articolato quadro argomentativo la prospettazione ricorrente, compendiata nei motivi di ricorso in disamina, interloquisce senz'altro con il primo degli argomenti valorizzati dal giudice d'appello, dal momento che con il primo motivo di ricorso si addita l'erroneità in diritto e la contrarietà alla logica del pronunciamento impugnato proprio perché questo non avrebbe tenuto conto ovvero avrebbe ommesso di motivare che la mancata esibizione ai verificatori è preclusiva di ogni successiva produzione solo se cosciente e volontaria; ed è del pari censurato, con il secondo motivo di ricorso, anche il secondo dei detti argomenti, dal momento che altrettanto erroneamente ed altrettanto illogicamente la CTR avrebbe escluso dall'elenco riepilogativo dei premi due fatture datate 2004, sebbene riferite a emolumenti accordati nell'anno di contestazione. Anche il terzo argomento, si può concedere, che, ad onta dell'oggettiva mancanza di chiarezza che affligge la deduzione sul punto ("la società contribuente ha prodotto [...] visura camerale relativamente alla Superemme s.p.a. [...] e Lombardini Holding s.p.a. [...] che proprio nel 2004 aveva variato ragione sociale rispetto al 2003 quando ancora si chiamava rispettivamente Cedis Sardegna s.p.a. e Gross Market Sardegna"), sia stato fatto oggetto di censura laddove, sempre con il secondo motivo, si assume che non avendo tenuto conto dei dati riepilogativi, da cui consterebbero, in uno con le visure camerali, le citate modificazioni societarie, la CTR avrebbe nella specie violato il criterio di competenza o non ne avrebbe motivato l'osservanza. Tace tuttavia sul quarto argomento, poiché la discordanza dei prezzi, ancorché si vorrebbe vedere impugnata con il secondo motivo di ricorso, è priva, nella relativa illustrazione, di ogni specifica replica, in quanto la ricorrente pur prendendone atto, tanto appunto da essere indotta a menzionarla nel motivo (cfr ricorso a pag. 47), si astiene poi dal confutarla, in tal modo consentendo alla sentenza *in parte qua*, quand'anche le altre



doglianze si dovessero rivelare fondate, – e come del resto insegna, più in generale, la giurisprudenza delle SS.UU. di questa Corte (7931/13; 17662/13) – di poter contare sulla discordanza degli importi quale ragione giustificatrice per rigettare il gravame.

3.1. Il terzo motivo del ricorso di parte addebita alla sentenza impugnata a mente dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c. violazione e falsa applicazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, D.lg. 546/92 e dell'art. 111 Cost., in quanto la CTR, pronunciandosi nei riferiti termini quanto alla ripresa in punto di interessi passivi, ha adottato una statuizione "del tutto inconferente" rispetto al motivo dedotto in opposizione dalla contribuente, "la quale non ha contestato l'analiticità del calcolo condotto dall'Amministrazione Finanziaria, bensì l'incomprensibilità dell'*iter* logico-giuridico e contabile" seguito nella specie.

3.2. Il motivo è infondato.

Com'è noto, secondo un corrente indirizzo di diritto vivente il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, ricorre quando il giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (18108/10; 16581/09; 1756/06). Non è questo all'evidenza il caso della sentenza impugnata, posto che con argomentazioni più o meno persuasive - ma non è di ciò che si duole la ricorrente – il giudice d'appello ha comunque assolto l'obbligo costituzionale della motivazione chiarendo che il vizio denunciato "non riflette una lesione del diritto di difesa del contribuente in quanto l'analisi del calcolo è contenuta nel p.v.c. della Guardia di Finanza, al quale l'avviso fa riferimento, conosciuto



dalla Smeraldina". In disparte dalla sua fondatezza – e, meglio, sarebbe dire – dell'attendibilità che il giudizio riscuote agli occhi della ricorrente, la motivazione adottata dalla CTR *in parte qua* dà, dunque, conto delle ragioni che rendono inaccoglibile la doglianza sul punto e si sottrae perciò alla formulata censura di nullità.

4.1. Con il quarto motivo del proprio ricorso la parte si duole per gli effetti dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c. della violazione dell'art. 112 c.p.c., in quanto, sebbene fosse stata eccepita la nullità dell'avviso impugnato fin dall'atto introduttivo del giudizio per inosservanza dell'art. 7, comma 1, l. 212/00 e dell'art. 42 D.P.R. 600/73 – in particolare lamentandosi la mancata allegazione "di alcuni documenti su cui poggia l'atto sostanziale" ed, in prosieguo, che le disposizioni recate dal D.lg. 32/01 di attuazione degli obblighi motivazionali previsti dall'art. 7 citato, sono "limitative dell'obbligo di allegazione" imposto da ques'ultima norma – "su questo capo di domanda e sulla relativa questione di assoluta rilevanza ai fini del decidere la sentenza impugnata non ha detto una sola parola, come si evince dalla lettura della stessa".

4.2. Il motivo è infondato.

Oltre che affetto da un sensibile *vulnus* in punto di autosufficienza poiché, contravvenendo al principio secondo cui ai fini della configurazione del vizio denunciato è, tra l'altro, richiesto che le istanze asseritamente inevase, siano riportate puntualmente nel ricorso per cassazione, nei loro esatti termini e non genericamente ovvero per riassunto del loro contenuto (26070/15; 25404/15; 15367/14), la sua illustrazione non chiarisce quali fossero le conclusioni specifiche sottoposte al giudice di merito, persistendo una discrepanza tra la domanda proposta in prime cure (cfr. ricorso pag. 62) e quella – che riferisce la stessa ricorrente deduce "un ulteriore profilo di illegittimità" dell'atto



impugnato – sottoposta ai secondi giudici, la circostanza che questi ultimi abbiano definito la controversia pronunciando nel merito delle ulteriori doglianze rappresentate dalla ricorrente rende plausibile che nella specie la CTR, attesa la pregiudizialità della sollevata questione, abbia inteso implicitamente rigettarla.

E' noto infatti che, secondo l'indirizzo giurisprudenziale seguito da tempo da questa Corte, non basta ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto. Non ricorre perciò il vizio in parola nonostante la mancata decisione su un punto specifico, "quando la decisione adottata comporti una statuizione di rigetto sul medesimo" (15679/15; 15566715; 5351/07) e quando, più esattamente, "la pretesa avanzata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (18329/15, 16309/15; 21312/13). Il che accade, come appunto, qui, allorché decidendo nel merito la CTR formuli un pronunciamento logicamente e giuridicamente incompatibile con l'accoglimento della questione pregiudiziale che, se accolta, non le avrebbe consentito di pronunciare oltre.

5.1. Il quinto motivo del ricorso di parte, formulato a mente dell'art. 360, comma primo, nn. 1 e 5, c.p.c., fa valere in riguardo alla statuizione adottata dal giudice d'appello in punto di contributi in conto interessi, la violazione e la falsa applicazione dell'art. 75 Tuir in allora vigente in relazione agli artt. 2697 c.c. e 53 Cost., nonché subordinatamente vizio di omessa o insufficiente motivazione, poiché la CTR, "così decidendo ha fatto proprie le apodittiche asserzioni dei giudici di prime cure", supponendo – ed in tal modo anche "omettendo di prendere in considerazione fatti allegati e documenti prodotti di decisivo rilievo ai fini del giudizio" – come costoro la certezza della



percezione di detti contributi e quindi la necessità che la loro appostazione avvenisse in conformità al principio di competenza, ad onta del fatto che l'ufficio a cui incombeva la relativa prova non avesse "offerto prova alcuna della pretesa impositiva", dato che i documenti prodotti al riguardo, costituiti da sei quietanze di pagamento rilasciate dall'istituto erogante, "si appalesano inconferenti rispetto al caso di specie", poiché afferenti al rapporto tra la contribuente ed il detto istituto.

5.2. Violazione dell'art. 112 c.p.c., nonché subordinatamente vizio di omessa o insufficiente motivazione si argomenta ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 1 e 5, c.p.c. con il sesto motivo di ricorso, censurandosi l'affermazione della CTR in punto di oneri straordinari, posto che la sentenza, malgrado la concorde istanza in tal senso di entrambe le parti, "non ha pronunciato sulla corretta applicazione del principio di competenza disciplinato dall'art. 75 Tuir, ma ha pronunciato sulle presunzioni di cessione disciplinate dall'inconferente normativa prevista dal D.P.R. 441/97, benché nel caso di specie nemmeno nell'avviso di accertamento fosse stata contestata l'incompletezza degli adempimenti documentali previsti dalla citata normativa, e ciò facendo ha omesso "di prendere in considerazione fatti allegati e documenti prodotti di decisivo rilievo ai fini del giudizio".

5.3. Con il settimo motivo di ricorso la parte si duole *ex art.* 360, comma primo, nn. 3 e 5, c.p.c. della violazione e falsa applicazione degli art. 74, comma secondo e 75, comma quinto, in allora vigenti, Tuir, nonché subordinatamente del vizio di omessa o insufficiente o contraddittoria motivazione, in quanto la CTR, relativamente al deliberato da essa assunto riguardo alle spese per l'ormeggio del natante, in luogo di valutare le concrete circostanze del caso allegate dalla parte a conforto della legittimità della deduzione (l'imbarcazione era ormeggiata nel porto turistico di Canfigione ed



era stata posizionata in modo da far conoscere ai visitatori e agli utenti il messaggio Smeraldina Acqua di Sardegna), in tal modo anche "omettendo di prendere in considerazione fatti allegati e documenti prodotti di decisivo rilievo ai fini del giudizio" – aveva ascrivito rilevanza decisiva "all'asserita funzione dell'imbarcazione", ancorché non fosse stato oggetto di contestazione il relativo costo di acquisto o le spese di manutenzione, ma solo il costo dell'ormeggio.

5.4. La prima censura di tutti i sopradetti motivi, avente ad oggetto un appunto di diritto, è inammissibile per difetto nella formulazione del quesito.

Invero, contrariamente agli insegnamenti di questa Corte, che ha da tempo chiarito che il quesito di diritto di cui all'art. 366-*bis* c.p.c. – nella specie applicabile *ratione temporis* – deve essere formulato "in termini tali da costituire una sintesi logico-giuridica unitaria della questione, onde consentire alla Corte di Cassazione l'enunciazione di una *regula iuris* suscettibile di ricevere applicazione anche in casi ulteriori rispetto a quello deciso dalla sentenza impugnata" (SS.UU. 26020/08), il quesito formulato dalla deducente a corredo della censura svolta nel quinto si dilunga per ben tre pagine di ricorso (cfr. ricorso pagg. 80, 81 e 82 sino al terz'ultimo rigo), quello a corredo della censura svolta con il sesto motivo si dilunga per quasi quattro pagine (cfr. ricorso pagg. 97, 98, 99 e 100 sino al tredicesimo rigo) e quello a corredo della censura svolta con il settimo motivo si dilunga per quasi due pagine (cfr. ricorso dal decimo rigo di pag. 109. 110 e 111 sino al secondo rigo): dunque evidente che in ragione della loro prolissità – pur a non voler richiamare l'insegnamento secondo cui il quesito di diritto dovrebbe essere formulato in termini tali da poter rispondere con un sì o con un no (1906/08) – ne risulta impedito di fatto il proficuo esercizio della funzione nomofilattica.

5.6. Parimenti inammissibile si rivela pure la censura che con tutti i sopradetti



motivi la ricorrente muove al capo della decisione d'appello sotto l'aspetto motivazionale.

Da tempo, infatti, questa Corte si è pronunciata per l'inammissibilità dei motivi di ricorso che attuano un'impropria mescolanza osservando tra l'altro, che non è consentita la prospettazione di un una medesima questione sotto profili tra loro incompatibili quali l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi ovvero, come nel caso del settimo motivo, la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro, e ciò in quanto "l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 cod. proc. civ., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse" (1704/16; 38/16; 19343/11).

Non si sottraggono al rilievo *de quo* le censure in disamina deducendo esse contemporaneamente un vizio di omessa e di insufficiente e, come il settimo, pure di contraddittoria motivazione, che, seppur formulati alternativamente, rimettono alla Corte il compito di effettuare un'inammissibile selezione interpretativa delle ragioni che in modo diverso sottendono alla prospettazione di ciascuna doglianza.



6. Il ricorso principale va dunque respinto.

7.1. Con il primo motivo del proprio ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce *ex art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.* la violazione degli artt. 2697 e 2709 c.c. 109 Tuir, nonché 52, comma quinto, D.P.R. 633/72 richiamato dall'art. 33 D.P.R. 600/73 e la falsa applicazione dell'art. 2220 c.c. censurandosi la determinazione assunta dal decidente in punto di ammortamenti ultradecennali, poiché, tenuto conto che è onere del contribuente provare gli ammortamenti portati in deduzione, contrariamente a quanto ravvisato dal giudice d'appello che aveva ritenuto sufficienti le annotazioni contenute nelle scritture contabili, le fatture d'acquisto dei beni strumentali erano nella specie indispensabili per dimostrare l'intervenuto ammortamento, "poiché senza detti documenti non vi è modo di dimostrare quale sia in effetti l'epoca di acquisto" e "neppure vi è modo di accertare se l'ammortamento del bene[...]sia in effetti ancora in corso", a nulla rilevando il disposto dell'art. 2220 c.c., atteso che in base all'art. 22 D.P.R. 600/73 l'obbligo di conservazione si protrae sino a che siano definiti, come nella specie, i relativi accertamenti.

7.2. Il motivo – alla cui disamina non si oppone preliminarmente l'inammissibilità eccepita dalla parte per difetto nella formulazione del quesito, in quanto quello formulato a corredo del motivo soddisfa il decalogo prescrittivo da tempo enunciato da questa Corte, posto che vi è descritta la fattispecie concreta (se siano "deducibili, in difetto delle fatture di acquisto non prodotte nella verifica ed inammissibilmente prodotte solo in giudizio, ammortamenti di beni che la parte asseriva acquistati oltre un decennio prima"), vi è indicata la regola di diritto applicata dal giudice censurato ("ritenendo ciò provato sulla base dei libri contabili"), nonché la regola di diritto che si vorrebbe vedere applicata ("anziché dichiarare le fatture di acquisto indispensabili a provare l'ammortamento") – è infondato.



Invero, la tesi erariale non trova il conforto della legge, dal momento che l'art. 22, comma secondo, D.P.R. 600/73, laddove prevede che "le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi ai corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termini stabilito dall'art. 2220 o da altre leggi tributarie", deve essere interpretato in armonia ^{con il} al dettato letterale di esso, nonché, partitamente, in ossequio al principio specifico più generalmente previsto dall'art. 8, comma 5, l. 212/00 – che costituisce ai sensi dell'art. 1, comma 1, l. 212/00 principio generale dell'ordinamento tributario – nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione ovvero la sua estensione oltre il termine decennale dell'art. 2220 c.c. – ed ora pure del citato art. 8, comma 5 – si impone non già in via generale – di modo che se ne possa affermare l'inosservanza anche quando, come qui, il termine decennale sia spirato prima che l'accertamento abbia avuto luogo – ma solo se l'accertamento che sia iniziato prima del decimo anno non sia stato ancora definito, diversamente derivandone, se non un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma, un'applicazione di essa influenzata da un forte indice di discrezionalità, nel senso che, potendo l'amministrazione procedere all'accertamento nei termini dell'art. 43 D.P.R. 600/73, l'obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, si protrarrebbe sino alla scadenza dei termini anzidetti per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell'ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture *sine die*.

8.1. Il secondo motivo del ricorso erariale addebita alla sentenza impugnata per gli effetti dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c. la violazione dell'art. 109 Tuir e la falsa applicazione dell'art. 101 Tuir in relazione a quanto da essa statuito in punto di spese per analisi acque, posto che, contrariamente a quanto



ritenuto dalla CTR, nella specie era intercorrente tra le parti una convenzione, in guisa della quale "si rendeva comunque in linea di massima determinabile l'importo della prestazione, anche se non fatturato" e fermo in ogni caso "l'onere della parte di farsi almeno comunicare il *quantum* della prestazione in tempo per un esatta dichiarazione".

8.2. Il motivo – al cui esame non è pregiudizialmente ostativa l'inammissibilità eccepita *ut supra* dalla parte poiché il quesito di diritto che lo correda descrive la fattispecie (se sia "correttamente imputata al 2003 una fattura emessa in tale anno per prestazioni di analisi chimiche fondate su una convenzione con l'Università e relative agli anni 2000-2001 e 2002"), indica la regola di diritto applicata dal decidente ("reputandole non quantificabili prima di detta fatturazione") e la regola applicanda ("anziché ritenere la prestazione imputabile unicamente agli anni di competenza") – è fondato.

Va qui invero ricordato che secondo la giurisprudenza di questa Corte le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 109 Tuir, 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. (16349/14). L'imputazione all'esercizio di competenza è peraltro inderogabile a condizione che il costo soddisfi anche gli ulteriori requisiti dell'art. 109, comma primo, Tuir ovvero che siano certi e determinabili, sicché, a fronte di un'appostazione che non si adegui al criterio della competenza, incombe sull'Amministrazione finanziaria, che, assumendo un'erronea imputazione, pretende una maggiore imposta, dimostrare i fatti costitutivi della pretesa, mentre è onere del contribuente provare il diverso anno in cui i costi sono diventati certi e determinabili nell'ammontare ovvero che negli anni rispetto ai quali sia dedotta la violazione del principio di competenza i detti costi non



erano né certi né determinabile (25282/15).

Alla luce di questo regole è dunque evidente l'errore in cui è caduto il giudice d'appello affermando che "la Smeraldina non aveva in precedenza alcuna possibilità di determinare il dovuto per gli anni dal 2000 al 2002", potendo pervenire a tale affermazione non già in base ad un giudizio apodittico, in guisa del quale assumere che l'impossibilità opposta dalla parte è una verità inoppugnabile, ma solo se la parte, a fronte del rilievo dell'ufficio – oggettivamente comprovato dal riferirsi le prestazioni anche ad anni antecedenti a quello in cui si è operata la deduzione del relativo costo – in ragione dell'onere probatorio su di essa gravante, avesse dimostrato che l'ammontare del costo non era effettivamente determinabile per gli anni antecedenti a quello di verifica.

9. Va dunque accolto il secondo motivo del ricorso incidentale con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio *ex art.* 383, comma primo, c.p.c., al giudice territoriale per un nuovo giudizio.

PQM

La Corte Suprema di Cassazione

Decidendo sui ricorsi riuniti, respinge il ricorso principale; accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, rigettato il primo, cassa nei limiti del motivo accolto l'impugnata sentenza e rinvia la causa avanti alla CTR Sardegna, che, in altra composizione, provvederà, pure alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della V sezione civile il

19.1.2016