

**Contenzioso - Recupero a tassazione di ricavi nell'esercizio di competenza - Nessuno ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio**

**Svolgimento del processo**

1. L' Agenzia delle Entrate impugna la sentenza con la quale la CTR dell' Umbria ha rigettato l'appello avverso la decisione della CTP di Perugia che, in accoglimento del ricorso proposto dalla (...) srl, già (...) s.r.l., aveva annullato l'avviso di accertamento concernente rettifica della dichiarazione fiscale per costi ritenuti non imputabili dell' anno 1996.
2. Il giudice di appello aveva ritenuto corretta la decisione impugnata sul presupposto che, pur avendo la società contribuente violato il principio contemplato dall' art. 75 TUIR in tema di imputazione dei costi, non era comunque ravvisabile alcun danno per l'erario in relazione al particolare tipo di riscossione e pagamento, effettuati secondo prassi contabili della stessa società.
- 2.1 Secondo il giudice di gravame "la società (...), cioè, fatturava tutti gli importi previsti dai contratti stipulati nel mese precedente, anche se non effettivamente incassati ed imputava l'intera quota dei costi per prestazioni didattiche riferibili agli stessi contratti privilegiando così la correlazione tra costi e ricavi riferibili all' esercizio considerato, anche se l'effetto finanziario non si era ancora compiuto, in tutto od in parte, e le prestazioni didattiche non erano state integralmente prestate. Una tecnica di imputazione, asseritamente dettata dalla necessità di uniformare e controllare la gestione delle sedi periferiche che, anche a parere dei primi giudici, non aveva sostanzialmente comportato danno all' Erario."

**Motivi della decisione**

3. L' Agenzia ricorrente, con il ricorso ritualmente notificato e tempestivamente depositato, ha dedotto 2 motivi di ricorso, ai quali resiste la (...) srl in liquidazione, già (...) srl, con controricorso ritualmente notificato.
  4. Con il primo motivo l' Agenzia deduce violazione o falsa applicazione dell' art. 75 d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., rilevando che la decisione impugnata aveva violato i principi affermati da questa Corte (Cass. n. 6331/2008) secondo i quali il contribuente non poteva imputare un costo ad un esercizio anziché ad un altro in ragione del divieto posto dall' art. 75 ult. cit.
  5. Con il secondo motivo l' Agenzia lamenta insufficiente motivazione su un fatto decisiva e controverso per il giudizio in relazione all' art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c., per avere il giudice di appello affermato la carenza di danno per l'Erario senza che la società contribuente - sulla quale ricadeva il relativo onere - avesse prodotto alcuna documentazione idonea a dimostrare che i costi imputati all' esercizio 1996 fossero stati effettivamente sostenuti nell' esercizio successivo, limitandosi ad evidenziare la corretta rappresentazione degli stessi e dei relativi ricavi nel bilancio civilistico.
  - 5.1 La società controricorrente sostiene, per contrastare il primo motivo di ricorso, che il precedente giurisprudenziale evocato dall' Agenzia non sarebbe pertinente, non riguardando un' ipotesi di ricavi, ma solo fattispecie in cui si discuteva di imputazione di costi. A dire della società contribuente l' avere la stessa imputato anticipatamente ricavi e costi al fine di uniformare la gestione delle sedi periferiche della società, avrebbe realizzato un' anticipazione dell' imputazione del margine di profitto all' esercizio di conclusione dei contratti da cui scaturivano i costi ed i ricavi medesimi, determinando conseguenze per sé sfavorevoli dal punto di vista fiscale. Per tale ragione la soluzione espressa dal precedente giurisprudenziale evocato dalla ricorrente non poteva ritenersi applicabile, altrimenti determinando un risultato sfavorevole per il contribuente, in spregio ai principi costituzionali sanciti dagli artt. 53 e 97 Cost. nonché all' art. 127 dpr n. 917/1986, nella stesura vigente all' epoca dell' accertamento, ed all' art. 10 Statuto del contribuente che, pur entrato in vigore in epoca successiva all' accertamento, spiegava effetti retroattivi essendo espressivo di principi costituzionali. Non sarebbe infatti ammissibile che l' amministrazione fiscale proceda a sottoporre a tassazione il maggiore imponibile accertato mediante il disconoscimento di costi senza tenere conto della imputazione dei ricavi agli stessi correlati, con conseguente emersione di un maggior imponibile artatamente quantificato al solo fine di fare cassa, rilevando infine l' infondatezza della seconda doglianza.
  6. I due motivi di ricorso, assistiti da congruo quesito di diritto - il primo - e da adeguato momento di sintesi - il secondo - e che meritano un esame congiunto in quanto strettamente connessi, appaiono fondati.
- Giova rammentare che questa Corte ha più volte ritenuto che poiché "l' imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro ben può, in astratto, comportare l' alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi - deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d' impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività (v. Cass. 3809/07, 16198/01, 7912/00)" - cfr., da ultimo, Cass. Sez. 5, n. 3418 del 12/02/2010 e Cass. n. 6331 del 2008). Si tratta, a ben considerare, di un indirizzo risalente, che trae origine dall' affermazione esplicita per cui "le regole sull' imputazione temporale dei componenti di reddito sono inderogabili, sia per il contribuente che per l' ufficio finanziario e, pertanto, il recupero a tassazione di ricavi nell' esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio; ciò infatti finirebbe per 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" - cfr. Cass. 15 novembre 2000 n. 14774, che si è specificamente occupata di un' ipotesi di ricavi contabilizzati nell' esercizio successivo, precisando come la circostanza che detti componenti avessero già concorso alla formazione del reddito di altro esercizio non impediva la loro considerazione nel periodo d' imposta in cui si radica la competenza in virtù del TUIR, pure escludendo a carico dell' amministrazione l' onere di rettifica automatica delle dichiarazioni presentate per gli altri anni; idem, Cass. 28 luglio 2006 n. 17195; Cass. 24 settembre 2008 n. 23987; Cass. n. 26665/2009; Cass. n. 3947/2011 -.

6.3 Il Collegio intende dunque dare continuità all' orientamento appena ricordato, nemmeno potendosi accedere, come prospettato dalla controricorrente, al distinguishing tra il caso all' esame della Corte e la giurisprudenza appena evocata, se solo si consideri che la scelta del contribuente di imputare nei ricavi una parte del reddito maggiore di quello da considerare secondo il principio di competenza non incide in alcun modo sull' inderogabilità del divieto di imputazione di costi non imputabili secondo il ricordato art. 75 del t.u.i.r. - nella versione ratione temporis vigente - secondo il principio di competenza ora previsto dal vigente art. 109 c. 1. del D.P.R. n. 917/1986, alla stregua del quale "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".

6.4 D' altra parte, anche il prospettato contrasto della soluzione appena esposta con i principi costituzionali e con quello di cui all' art. 127 T.U.I.R. non sembra cogliere nel segno, se è vero che la pratica conseguenza di una vietata (v. D.P.R. n. 917 del 1986, art. 127) doppia imposizione ... non risulta evento irrimediabilmente connesso all' applicazione del criterio sopra enunciato (del resto, immediatamente scaturente dalla legge), giacché, in base ai principi generali, può essere evitata (cfr., in materia di iva, Cass. 8965/07) mediante l' esercizio da parte del contribuente - con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi - dell' azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell' annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale.

6.5 Inoltre, la circostanza che la controricorrente intenderebbe valorizzare - imputabilità per l' anno 1996 di ricavi non ancora riscossi nell' anno stesso proprio in vista di creare un collegamento fra detti ricavi e la parte dei costi per prestazioni didattiche riferibili ai medesimi contratti - al dichiarato fine di giustificare una sorta di bilanciamento fra componenti attivi e passivi del reddito che intenderebbe giustificare l' operato della stessa società, così escludendo un danno per l' erario, non sembra avere ragione di esistere.

5.6 Ed infatti, nessuna Interpretazione della disciplina normativa in tema di imputazione delle voci reddituali (siano esse positive che negative) come noto vincolante sia per il contribuente che per l' erario - richiede e, quindi, legittima un qualche giudizio sull' esistenza o meno di un danno erariale, per modo che appare decisamente irrilevante l' eventuale (anche effettiva) insussistenza dello stesso nel caso concreto. Senza dire che il pregiudizio all' erario sembra direttamente riconducibile, nel caso qui in esame, al mancato versamento alla scadenza della maggiore pretesa fiscale per un determinato anno come emergente dalla rettifica dell' Ufficio, dovendosi considerare quest' ultima con esclusivo riferimento a ciascun anno d' imposta.

6.7 Né a diverso avviso può condurre Cass. 30 dicembre 2009 n. 28016 - non massimata - ove si è ritenuto che il caso d' imputazione di un costo in esercizio diverso da quello determinato in forza del principio economico di competenza, pur determinando la formale violazione dell' art. 75 comma 2 TUIR, è privo di effetti se non vi è stata nel caso concreto sottrazione di materia imponibile ed anzi detta imputazione conduce ad un' alterazione in danno del contribuente, del risultato economico dell' esercizio oggetto dell' imposta.

Siffatto precedente, infatti, oltre ad essere rimasto unico nel panorama giurisprudenziale ed anzi contrastato da altra successiva sentenza di questa Corte - v. Cass. 30 dicembre 2009 n. 28070 - non è in ogni caso in grado di giocare un ruolo concreto nel caso di specie, se solo si consideri che la società contribuente aveva in ogni caso l' onere di dimostrare l' assenza di pregiudizio a carico dell' amministrazione finanziaria. Onere che non risulta affatto assolto.

6.8 E' infatti il caso di evidenziare, rispetto al secondo motivo di ricorso, che proprio la decisione impugnata, nella parte in cui ha affermato l' assenza di danno per l' erario, ha espresso una conclusione apodittica ed indimostrata sulla base degli elementi offerti dalla stessa società contribuente.

6.9 Tanto è sufficiente per escludere la violazione dei parametri costituzionali e dell' art. 10 comma 2 l. n. 212/2000 - anche a volerne ritenere l' immediata operatività alla vicenda per cui è causa (Cass. n. 11141/2011) - evocati dalla società contribuente.

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso dell' Agenzia va accolto e la sentenza impugnata cassata.

Non risultando necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell' art. 384 c.p.c., rigettando il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente.

Ricorrono giusti motivi per compensare fra le parti le spese dell' intero giudizio.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso dell' Agenzia, cassa la sentenza impugnata e rigetta il ricorso proposto dalla società. Compensa le spese dei tre gradi del giudizio.