Civile Sent. Sez. 5 Num. 12127 Anno 2022
Presidente: VIRGILIO BIAGIO
Relatore: PIRARI VALERIA
Data pubblicazione: 14/04/2022

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15184/2014 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro-tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– ricorrente –

contro

s.r.l., in persona del rappresentante legale pro tempore, rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, dall'avv. e dall'avv. , nel cui studio in Roma, via è elettivamente domiciliata;

– controricorrente –

avverso la sentenza n. 120/19/13 emessa dalla C.T.R. per la regione Veneto in data 16/12/2013, depositata il 16/12/2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta dalla dott.ssa Valeria Pirari nella pubblica udienza del 30 novembre 2021, tenutasi con le modalità previste

dall'art. 23, comma *8-bis,* del d.l. n. 137/20, conv., con mod., dalla l. n. 176/20;

lette le conclusioni scritte della Procura generale, in persona del sostituto procuratore generale , che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento, la Direzione provinciale di Treviso rettificò, a fini Ires, Irap e Iva, la dichiarazione mod. unico SC 2006, relativa all'anno di imposta 2005, della società s.r.l., riprendendo a tassazione 1) ai fini Ires, Iva e Irap, ricavi e corrispettivi non dichiarati ai fini Iva, secondo il metodo induttivo *ex* artt. 39, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 633, e 55, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; 2) ai fini Ires e Irap, una svalutazione del credito operata in eccesso rispetto alle disposizioni di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; 3) ai fini Ires e Irap un costo privo dei requisiti della certezza; 4) ai fini Ires e Irap, costi per prestazioni non eseguite nell'anno di imposta; 5) ai fini Ires e Irap, costi per provvigioni pagate a procacciatori per contratti conclusi nell'anno 2004. Con riguardo, in particolare, al precedente punto 1), l'Ufficio aveva focalizzato l'attenzione sull'analisi delle rimanenze di magazzino, accertando che le stesse, indicate su due distinte colonne, presentavano valori dati dal costo di acquisto e dai costi accessori, l'una, e valori aumentati senza alcuna giustificazione, l'altra. Pertanto, secondo il sistema presuntivo di cui all'art. 39, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, adottato in ragione della inaffidabilità delle scritture contabili e l'assenza di riscontro documentale o contabile delle giustificazioni addotte, si era ritenuto che la sopravvalutazione delle rimanenze celasse in realtà operazioni non contabilizzate e in specie acquisti, quanto alle rettifiche inventariali positive, e cessioni di beni, quanto a quelle negative. Alla stregua di ciò si era provveduto a determinare come

maggiori ricavi, ai sensi dell'art. 85, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il valore delle rettifiche negative, mentre si era ritenuto che quelle positive ricadessero nella presunzione di cui agli artt. 3 e 4 d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, la cui Iva costituiva base di calcolo per la sanzione di cui all'art. 6, comma 8, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Impugnato il predetto atto dalla contribuente, la C.T.P. di Treviso accolse integralmente il ricorso, mentre la C.T.R., adita dall'Ufficio, accolse il gravame limitatamente al precedente punto 2 con la sentenza n. 120/19/13 depositata il 16/12/2013.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a dieci motivi, mentre la contribuente si è difesa con controricorso.

Con memoria del 12/6/2020, l'avv. ha comunicato che, nelle more del giudizio, era stato dichiarato il fallimento della ; s.r.l. con sentenza n. 190/2016, che in data 8/5/2019 il Tribunale di Treviso aveva dichiarato chiusa la procedura fallimentare per avvenuta ripartizione finale dell'attivo e che pertanto, a tale data, era venuto meno ogni potere di rappresentanza a suo tempo ad esso conferita, affermando di rinunciare irrevocabilmente al mandato difensivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, d.P.R. 29 settembre 1972 n. 633, 2697 e 2727 cod. civ., in combinato disposto, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto che l'inattendibilità delle ricostruzioni dell'andamento di magazzino, con riguardo alle rimanenze, fosse giustificata dal fatto che la contribuente non fosse tenuta alla contabilità di magazzino *ex* art. 14, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, e che perciò i dati in essa contenuti non fossero corretti, ma solo ricostruiti e frutto di incerte elaborazioni a posteriori. Ad avviso dell'Ufficio, invece, la contabilità di magazzino esibita ai verificatori, per la tenuta della quale la contribuente si era

dotata di un software in ragione della mole delle relative movimentazioni, doveva considerarsi attendibile, ancorché non obbligatoria.

2. Col secondo motivo, si lamenta la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) dell'art. 36, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. affermato che la prima colonna della scrittura afferente alle rimanenze di magazzino contenesse il mero costo di acquisto dei beni e la seconda la maggiorazione per oneri di diretta imputazione e di stoccaggio, per poi concludere che, in ragione della attendibilità della contabilità, non sussistessero i presupposti per l'accertamento induttivo, senza però spiegare il perché del proprio convincimento in merito alla lettura delle due colonne, sulla quale vi era contrasto.

3. Col terzo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2426 cod. civ. e 110 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in combinato disposto in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto astrattamente ragionevole, senza operare alcun esame di dettaglio, che la maggiorazione delle rimanenze attraverso percentuali potesse giustificarsi per gli oneri di diretta imputazione e di stoccaggio, senza considerare che, quanto ai primi, questo era possibile per tutte le materie, purché la percentuale adottata fosse idonea ad esprimere il valore reale dei costi per ciascun bene inventariato, e che, quanto ai secondi, l'aumento percentuale per i semilavorati di produzione e i prodotti finiti fosse possibile limitatamente alla parte del costo ad essi ragionevolmente attribuibile, mentre era del tutto illegittimo per le materie prime e i semilavorati di acquisto.

4. Col quarto motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, d.P.R. 29 settembre 1972 n. 633, 2727, 2729 cod. civ., in combinato disposto in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. affermato che la sopravvalutazione delle giacenze finali, aumentando la base

imponibile e dunque l'imposta, avrebbe reso irragionevole il comportamento della società, perché antieconomico, senza considerare che il giudizio di antieconomicità non soltanto non rileva ai fini della correttezza del ricorso all'accertamento di tipo induttivo, ma neppure sarebbe corretto nel merito, posto che la sopravvalutazione delle rimanenze finali si traduce in sopravvalutazione di quelle iniziali dell'anno successivo, con conseguente riduzione del reddito, che, in assenza di certezze, detta sopravvalutazione avrebbe potuto avere inizio in un anno di perdita della società, con conseguente vantaggio fiscale, e, infine, che, secondo la ricostruzione operata, essa era stata dettata, nella specie, dalla necessità di coprire acquisti e vendite in nero.

5. Col quinto motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727, 2729 cod. civ., in combinato disposto in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto irragionevole per la società gestire un mercato parallelo per migliaia di componenti di modesto valore, non collocabili al dettaglio e prive di autonoma utilità se non all'interno di un processo produttivo, senza considerare l'irrilevanza di tali considerazioni nell'ambito dell'acquisto e della vendita in nero di tali merci.

6. Col sesto motivo, si lamenta la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) dell'art. 36, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. espresso le considerazioni di cui al quinto motivo che precede, senza palesare le ragioni di fatto e di diritto sottese a tale giudizio.

7. Col settimo motivo, relativo alla ripresa a tassazione di un costo perché privo del requisito della certezza, risultando cessata, alla data della fattura, la società austriaca che l'aveva emessa, l'Ufficio lamenta la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) dell'art. 36, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., per avere

la C.T.R. ritenuto provato che la società emittente non fosse ancora cessata al momento della emissione della fattura, ma si fosse trasferita dall'Austria all'Irlanda e avere altresì affermato che questa fosse stata fatta cessare per errore, rendendo in tal modo una motivazione contraddittoria, stante l'inconciliabilità dei fatti narrati, priva di argomentazioni giuridiche e del tutto apparente.

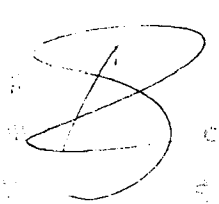
8. Con l'ottavo motivo, relativo alla ripresa a tassazione di componenti negative rilevate contabilmente dalla contribuente per prestazioni non svolte nell'anno di competenza e attestate in tre fatture emesse nel 2006, una per un servizio per cui era rimasto incerto il periodo in cui era stata resa la prestazione, le altre due per "consulenze industriali" correlate al progetto "radio cromo" non imputabili al 2005 in quanto afferenti, rispettivamente, ad un acconto per prestazione non avviata e l'altra per prestazione successiva, l'Ufficio lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 109, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 2697, 2727, 2729 cod. civ., in combinato disposto in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. accolto le tesi difensive della contribuente, secondo cui le fatture erano state emesse ai primi del 2006 subito dopo il pagamento, mentre la consulenza era stata completata nel 2005, senza considerare che l'onere di dimostrare l'avvenuto svolgimento della prestazione grava sulla contribuente e che una tesi difensiva, per quanto ragionevole, non può assurgere al rango di prova.

9. Col nono motivo, si lamenta la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) dell'art. 36, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. reso una motivazione meramente apparente in ordine all'intervenuto pagamento e alla data di realizzazione delle prestazioni con riguardo alle questioni di cui alla censura che precede.

10. Con il decimo motivo, relativo alla violazione del principio di competenza in relazione a provvigioni corrisposte a procacciatori

d'affari per vendite dagli stessi procurate e riferibili a ricavi fatturati nel corso dell'esercizio precedente, sebbene incassati nel 2005, l'Ufficio lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc, civ., per avere la C.T.R. affermato che il diritto al corrispettivo, in capo ai procacciatori, fosse contrattualmente maturato al momento del pagamento del prezzo da parte dei clienti da essi reperiti e che pertanto la prestazione di servizi resa dagli stessi potesse dirsi completata, ai sensi dell'art. 109 d.P.R. n. 917 del 1986, a quella data, senza considerare che ai fini dell'imputazione in bilancio di tale costo si sarebbe dovuto tener conto del momento in cui le vendite erano state da essi procurate e dalla contribuente realizzate, restando irrilevante, invece, il momento di maturazione del corrispettivo.

11. Va innanzitutto premesso che il fallimento di una delle parti che si verifichi nel giudizio di Cassazione non determina l'interruzione del processo *ex* art. 299 e ss. cod. proc. civ., trattandosi di procedimento dominato dall'impulso di ufficio, sicché, una volta instaurato con la notifica ed il deposito del ricorso, il curatore del fallimento non è legittimato a stare in giudizio in luogo del fallito, essendo irrilevanti i mutamenti della capacità di stare in giudizio di una delle parti e non essendo ipotizzabili, nel giudizio di cassazione, gli adempimenti di cui all'art. 302 c.p.c. (il quale prevede la costituzione in giudizio di coloro ai quali spetta di proseguirlo) (Cass., Sez. 1, 12/02/2021, n. 3630), né trovando applicazione le comuni cause di interruzione del processo previste in via generale dalla legge (Cass., Sez. 1, 15/11/2017, n. 27143). Peraltro, per effetto della dichiarazione di fallimento del cliente, il mandato difensivo si scioglie immediatamente anche nel caso in cui esso sia relativo ad un procedimento pendente in Cassazione, non trovando applicazione il principio dell'ultrattività del mandato sol perché l'apertura del fallimento non comporta l'interruzione del giudizio di legittimità,



fondandosi la mancata interruzione esclusivamente sull'impulso d'ufficio che lo caratterizza (Cass., Sez. 1, 24/02/2020, n. 4795).

Alla luce di tali principi, deve dunque escludersi la rilevanza dell'intervenuta dichiarazione di fallimento della controricorrente e della susseguente rinuncia al mandato difensivo di uno dei due procuratori della stessa.

12.1 Venendo al merito, la prima, la seconda e la terza censura sono fondate.

Va innanzitutto premesso che l'accertamento induttivo puro svolto nella specie ai sensi dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, consente all'Amministrazione finanziaria di prescindere del tutto dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di determinare l'imponibile sulla base di elementi meramente indiziari, ancorché inidonei ad assurgere a prova presuntiva ai sensi degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. (Cass., Sez. V, 8 marzo2019, n. 6861; Cass., Sez. V, 18 dicembre 2019, n. 33604; Cass., Sez. V, 24 luglio 2013, n. 17952), ma costituenti presunzioni «supersemplici», ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (Cass., Sez. 5, 17/7/2019, n. 19191), quando i dati in esse contenuti siano assolutamente inattendibili e tali da inficiare l'utilizzabilità anche di quelli apparentemente regolari (Cass., Sez. VI, 14 novembre 2014, n. 24278; Cass., Sez. V, 30 settembre 2016, n. 19477; Cass., Sez. V, 9 giugno 2017, n. 14376), ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria, ossia di dimostrare di non avere conseguito il reddito accertato (Cass., Sez. 5, 27/2/2020, n. 20793) ovvero di avere conseguito un reddito inferiore a quello indicato dall'ufficio (Cass., Sez. 5, 2/7/2014, n. 15027).

A questi fini, l'obbligatorietà o meno della tenuta delle scritture contabili non soltanto non esonera il contribuente che le abbia comunque redatte dall'inserirvi dati corretti, alla stregua del principio civilistico della rappresentazione veritiera e corretta (Cass., Sez. 5, 30/11/2020, n. 27334), ma non incide neppure sulla legittimità del

ricorso al sistema di accertamento induttivo puro, atteso che l'art. 39, secondo comma, lett. d), facendo riferimento alle sole omissioni e «*false indicazioni accertate ai sensi del precedente comma*» (che prevede gli accertamenti analitici e analitico-induttivi), ovvero alla gravità, numerosità e reiterazione delle «*irregolarità formali delle scritture contabili*» tali da renderle inattendibili nel loro complesso «*per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica*», non opera alcuna distinzione in tal senso e che anche la documentazione non obbligatoria, in quanto relativa all'impresa, è astrattamente idonea ad essere utilizzata dall'Ufficio ai fini della verifica e a fondare l'accertamento in caso di esito negativo del controllo (in tal senso, sia pure per fattispecie differente, perché riguardante un «*saldo negativo di cassa*», Cass., 25/10/2017, n. 25289).

Peraltro, è proprio l'onere della corretta tenuta di tutte le scritture contabili, ancorché non obbligatorie, a incidere sulla stessa ammissibilità dell'accertamento induttivo c.d. puro, posto che la nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ., ricomprende tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta, ivi compresa la stessa «*contabilità in nero*», costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, idonea a costituire in sé valido elemento indiziario e a ribaltare sul contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27622; Cass., Sez. 5, 27/2/2015, n. 4080; Cass., Sez. 5, 23/5/2018, n. 12680), e che è dalla loro irregolarità e conseguente inaffidabilità dei relativi dati che discende la legittimità dell'adozione di questo sistema di verifica che consente di prescindere del tutto da esse.

Ciò comporta che la scorrettezza dei dati contenuti nelle scritture contabili, ancorché non obbligatorie, e la loro conseguente inaffidabilità può fondare l'accertamento induttivo puro e consentire

di rideterminare il reddito attraverso un sistema di presunzioni super-semplici, che rovesciano l'onere della prova in capo al contribuente.

12.2 Ferma restando, dunque, la rilevanza, ai fini dell'accertamento in esame, della corretta tenuta della contabilità, deve evidenziarsi come la valutazione, nello specifico, delle rimanenze finali non possa prescindere, alla stregua della disciplina civilistica, dal criterio del costo, il quale, benché non configurato se non dall'art. 110 d.P.R. n. 917 del 1986, deve essere distinto in base alle modalità di reperimento del bene e dunque tra costo di acquisto e costo di produzione.

La norma generale in materia, ripresa, peraltro, dal principio contabile nazionale - OIC 13 - (allorché stabilisce che le rimanenze sono valutate in bilancio al minor costo di acquisto o di produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato), è data dall'art. 2426 cod. civ., il quale include tra i costi di acquisto gli oneri accessori, ossia quelli direttamente imputabili al contratto di acquisto (ad es. oneri fiscali e doganali, spese di imballaggio e di trasporto, spese di assicurazione, costi di intermediazione), e tra i costi di produzione gli oneri di diretta imputazione relativi al periodo di fabbricazione fino al momento in cui il bene può essere utilizzato, ossia quelli direttamente imputabili al prodotto in base a determinati parametri (*cost drivers*) e riconducibili a spese generali di produzione comuni a più prodotti (ad esempio, manodopera indiretta e relative ore, ammortamenti, manutenzioni e riparazioni, materiali di consumo utilizzati, consumi di energia, ore di macchina) (sul punto Cass., Sez. 5, 30/11/2020, n. 27334).

Allineate alla disciplina civilistica sono anche le disposizioni fiscali, che contemplano la valutazione delle rimanenze agli artt. 92 (già 50), comma 1 e ss., e 110, d.P.R. n. 917 del 1986.

In particolare, l'art. 92, pur non imponendo metodi obbligatori di valutazione delle rimanenze finali di magazzino, prescrive che il valore ad esse attribuito non sia inferiore a quello "minimale" ottenuto dall'applicazione dei criteri previsti dal medesimo articolo e

che il valore da assumere fiscalmente, quando non determinato per singoli beni a costi specifici, non sia inferiore a quello che si ottiene raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e valore (tali essendo i beni acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, quali materie prime, materie sussidiarie e di consumo, compresi gli imballaggi, semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti), e sia pari, per ciascun gruppo, a quello determinato in base alle successive disposizioni, ossia secondo i criteri del FIFO (primo entrato, primo uscito) o CMP (costo medio ponderato) o LIFO (ultimo entrato, primo uscito) per movimento o a scatti, mentre l'art. 110 include tra i costi, oltre agli oneri diretti di acquisizione o di produzione, anche quelli di diretta imputazione - esclusi interessi passivi e spese generali – i quali sono collegati al bene da un nesso di consequenzialità (Sez. 5, 30/11/2020, n. 27334), rientrandovi, quanto ai costi accessori di acquisto, quelli direttamente imputabili all'acquisto e al trasporto (es. i costi di imballaggio o di confezionamento ecc.), e quanto ai costi accessori di produzione quelli ad esso direttamente imputabili (dal momento della fabbricazione fino a quello di suo utilizzo), ad eccezione dei costi di distribuzione (art. 2426, nono comma, cod. civ.).

Alla stregua di tale normativa, dunque, ciò che rileva nella specie non è tanto il principio della libertà di scelta tra i vari metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino, come evidenziato dalla contribuente, quanto il rispetto delle modalità operative prescritte dal d.P.R. n. 917 del 1986, che, come detto, impongono di procedere all'accorpamento dei beni per natura, ossia in ragione delle proprietà e delle caratteristiche merceologiche sostanziali degli stessi, e per valore, ossia in ragione del loro valore economico sulla base del valore normale *ex* art. 9, terzo comma, del d.P.R. cit. (ossia sulla base del prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e,

in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi) (Cass., Sez. 5, 7/5/2010, n. 11158), non essendo suscettibili di aggregazione nella stessa categoria omogenea beni di diversa natura o beni di identica natura ma di diverse qualità e non richiedendo l'omogeneità della categoria necessariamente l'adozione di un identico criterio di valutazione per tutti i beni ad essa appartenenti (Cass., Sez. 5, 7/5/2010, n. 11158).

12.3 Ciò detto, si evidenzia come, nella specie, la C.T.R., dopo avere descritto le due opposte tesi, quella dell'Ufficio e quella della contribuente, in merito alla lettura del documento attestante le rimanenze di magazzino e del significato attribuibile ai valori indicati nelle due colonne in esso contenute, abbia, per un verso, affermato che la ricostruzione delle movimentazioni non potesse esprimere dati corretti in quanto la società non era tenuta alla contabilità di magazzino ai sensi dell'art. 14 d.P.R. n. 600 del 1973, sicché le stesse erano ricostruite a posteriori sulla scorta di rielaborazioni sprovviste della dovuta certezza, e reputato, per altro verso, ragionevole l'incremento proporzionale dei costi delle merci per maggiori oneri direttamente imputabili e per costo di stoccaggio, operato dalla contribuente e indicato nella seconda colonna.

E' allora evidente l'erroneità del ragionamento svolto dai giudici di merito, non soltanto perché hanno reputato giustificabili gli errori recati nella contabilità di magazzino in ragione della non obbligatorietà della sua tenuta, in contrasto coi principi sopra espressi, ma anche perché, pur partendo da tale vizio di fondo, hanno poi contraddittoriamente giudicato affidabili i medesimi dati, precedentemente indicati come giustificatamente scorretti, sostanzialmente travolgendo in maniera implicita la legittimità del ricorso al metodo induttivo puro operato dall'Ufficio ai sensi del ridetto art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, che aveva prescisso da essi, e violando il riparto dell'onere probatorio, che avrebbe imposto al contribuente di dimostrare di non avere conseguito il reddito accertato, senza esplicitarne con chiarezza i

motivi e senza consentire di comprendere il ragionamento sotteso alla decisione.

Ed è proprio nel contrasto tra la prima osservazione, quella giustificativa delle imprecisioni contabili relative alle rimanenze, e il secondo giudizio di loro affidabilità che si ritiene fondata anche la censura di nullità della sentenza per motivazione totalmente mancante o apparente, la quale, come noto, sussiste non solo quando la motivazione non consenta di «individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione» (ad es., da ultimo, Cass. Sez. 3, 15/11/2019, n. 29721, che esclude invece detta invalidità in presenza di «una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione impugnata») o non costituisca espressione di un autonomo processo deliberativo, come in caso di «sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado» (cfr. ad es. Cass. Sez. L, 25/10/2018, n. 27112), ma anche quando «risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione» (ad es. Cass. Sez. 6 - 3, 25/09/2018, n. 22598), per esempio in caso di «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione» (Cass. Sez. 6 - L, 25/06/2018, n. 16611).

Va infine osservato come lo stesso giudizio di attendibilità del valore delle rimanenze, oltre a contraddire la premessa, si ponga in contrasto coi criteri che regolano la materia, avendo i giudici di merito ritenuto "ragionevole" l'incremento proporzionale ad esse attribuito e ancorato lo stesso al reputato "infimo" valore dei prezzi unitari, all'assemblamento ad opera di terzisti e all'assenza di specifica utilità delle componenti utilizzate, senza operare alcun distinguo fondato sulla omogeneità delle merci e sulla congruità del loro valore in base al valore normale *ex* art. 9, terzo comma, del d.P.R. cit., e senza alcun accenno al metodo adottato, nonostante

la sua incidenza sulla stima (su quest'ultimo punto, Cass., Sez. 5, 10/11/2020, n. 25106).

Ne deriva la fondatezza delle censure proposte.

13. L'accoglimento delle prime tre censure comporta l'assorbimento della quarta, della quinta e della sesta, le quali attengono a mere argomentazioni poste dalla C.T.R. a fondamento dell'accoglimento della pretesa della contribuente in ordine alla valutazione delle rimanenze.

14. La settima censura è invece inammissibile.

Nel richiamare le considerazioni sulle situazioni che integrano la nullità della sentenza per difetto motivazionale, già espresse nel precedente punto 12.3, deve osservarsi come la C.T.R., contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, abbia adeguatamente motivato in merito alla "costo assicurazione crediti" recuperato in sede di rettifica, avendo ritenuto provato che la società che aveva emesso la relativa fattura non fosse cessata, ma si fosse soltanto trasferita in altro Stato europeo.

Deve allora ritenersi che la doglianza, ancorché proposta sotto la veste di un *error in procedendo*, si risolva in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

Ne consegue l'inammissibilità del motivo.

15. L'ottava e la nona censura, da analizzare unitariamente in ragione della stretta connessione, sono fondate.

Va preliminarmente detto che l'ottavo motivo, nonostante richiami il n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., reca, nell'intestazione, la dicitura «*violazione e falsa applicazione dell'art. 109 d.P.R. n. 917 del 1986 e 2697 e 2727-2729 cod. civ.*», sicché è alla fattispecie di cui al n. 3 dell'art. 360 che occorre far riferimento, anche considerato il tenore delle argomentazioni in esso contenute.

Venendo al merito, deve osservarsi come, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, opera il principio secondo cui, se è vero che spetta all'amministrazione finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova - dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, è altrettanto vero che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano, sicché, a proposito del reddito d'impresa, spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile determinato e al contribuente - il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo, ad esempio, l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati - documentare che essi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce (Cass., *Sez.* 1, 11/10/1997, n. 9894).

Tale principio, applicato alla materia della imputabilità dei ricavi, dei costi e degli altri oneri nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purché la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo, ai sensi dell'art. 109 (già 75), comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, opera nel senso che l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse in un determinato esercizio sociale incombe sull'Amministrazione finanziaria per quelle positive, e sul contribuente per quelle negative (Cass., Sez. 5, 06/06/2019, n. 15320; Cass., *Sez.* 5, 09/11/2018, n. 28671; Cass., Sez. 5, 06/06/2019, n. 15320).

Il medesimo riparto dell'onere probatorio vale anche nell'ipotesi di prestazioni di servizio, i cui costi, ai sensi del comma 2, lett. d) del ridetto art. 109, sono di competenza dell'esercizio in cui le

prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il relativo pagamento (Cass., *Sez.* 5, 23/12/2014, n. 27296; Cass., *Sez.* 5, 18/02/2011, n. 2947; Cass., *Sez.* 5, 06/06/2012, n. 9096), sicché è su questo che deve vertere la prova di cui è onerato il contribuente, trattandosi di componenti negativi di reddito.

La corretta applicazione del principio concernente la distribuzione dell'onere della prova dettato dall'art. 2697 cod. civ. impone quindi al giudice di merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere (in tal senso vedi Cass., *Sez.* 5, 16/05/2007, n. 11205).

Orbene, deve ritenersi che, nella specie, la C.T.R. abbia del tutto trascurato l'applicazione di questi principi, in quanto, pur avendo correttamente affermato che i redditi si considerano conseguiti nell'anno in cui i servizi sono ultimati, ha omesso di verificare l'avvenuto assolvimento dell'onere probatorio gravante sulla contribuente, limitandosi a reputare «*ragionevole quanto sostenuto dalla società e cioè che le fatture siano state emesse nei primi giorni del 2006, a pagamento avvenuto, quando la prestazione di consulenza industriale si era completata nel 2005*».

Peraltro, anche nell'esaminare la data di completamento della prestazione di consulenza industriale, i giudici di merito hanno apoditticamente affermato che questa era collocabile nell'anno 2005, senza in alcun modo precisare da dove abbiano tratto questo convincimento, rendendo in tal modo una motivazione non soltanto del tutto apparente, ma anche inidonea a consentire di verificare se il giudizio sia avvenuto effettivamente *iuxta alligata et probata* (in tal senso vedi Cass., Sez. 6-5, 1/8/2018, n. 20414).

Da tale grave carenza deriva dunque la fondatezza della nona censura.

16. La decima censura è infondata.

Come questa Corte ha già affermato, la regola dettata dall'art. 109 (già art. 75) d.P.R. n. 917 del 1986, è quella di imputare gli elementi reddituali d'impresa, purché certi e determinabili, al periodo di imposta in cui si verificano i presupposti ai quali essi si ricollegano e cioè a quello in cui sorge il diritto all'acquisizione del provento o l'obbligo al sostenimento dell'onere, senza considerare il momento a cui risale la percezione o il pagamento, in quanto, ponendosi in contrapposizione col principio di cassa, risponde all'esigenza di evitare che gli elementi reddituali siano spostati a discrezione del contribuente, coerentemente con il principio dell'autonomia della obbligazione tributaria e del periodo di imposta cui essa afferisce (Cass., *Sez.* 5, 23/07/2020, n. 15752).

Ciò vale, come si è detto al punto che precede, anche per le spese di acquisizione dei servizi, le quali sono da imputare e si considerano sostenute nell'esercizio nel quale la «prestazione è ultimata», tranne che per le prestazioni periodiche, correlate a determinate tipologie contrattuali, quali locazione, somministrazione, assicurazione, etc., per le quali rileva la data di maturazione dei corrispettivi.

Alla luce di tali presupposti, questa Corte, sia pure in relazione all'attività del mediatore immobiliare, che però è assimilabile a quella del procacciatore d'affari, ha recentemente sostenuto che le relative spese debbano essere imputate al periodo di imposta in cui 1) la prestazione del mediatore sia ultimata e 2) il relativo costo sia certo nell'esistenza e determinabile in modo obiettivo nell'ammontare, così da doversi escludere le provvigioni prive di questi ultimi caratteri (certezza e determinabilità), in quanto contrattualmente condizionate al buon fine delle prestazioni, non ricorrendo, fino al momento della loro effettiva ultimazione, il requisito della certezza, normativamente prescritto ai fini della imputabilità ai costi di

esercizio (Cass., Sez. 5, 23/07/2020, n. 15752; Cass., Sez. 5, 12/6/2015, n. 12274).

Ebbene, la doglianza proposta non si confronta con quanto sostenuto dai giudici di merito, i quali non hanno ancorato l'imputabilità del costo dei procacciatori alla data di maturazione del corrispettivo ad essi spettante, ma a quella contrattualmente stabilita del pagamento da parte dei fornitori.

Ciò comporta che, ricorrendo nella specie un'ipotesi di incertezza e indeterminabilità di tale elemento reddituale, in quanto contrattualmente condizionato al buon fine delle prestazioni, la C.T.R. si sia del tutto attenuta ai principi sopra affermati.

Ne consegue l'infondatezza della censura.

17. In conclusione, deve dichiararsi la fondatezza del primo, del secondo, del terzo, dell'ottavo e del nono motivo, l'inammissibilità del settimo motivo, l'assorbimento del quarto, del quinto e del sesto e l'infondatezza del decimo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla C.T.R. per il Veneto, che, in diversa composizione, dovrà pronunciarsi anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

dichiara la fondatezza del primo, del secondo, del terzo, dell'ottavo e del nono motivo, l'inammissibilità del settimo, l'assorbimento del quarto, del quinto e del sesto e l'infondatezza del decimo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. per il Veneto, che, in diversa composizione, dovrà pronunciarsi anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 30/11/2021

Il giudice estensore