

Sentenza n. 10582 del 22 maggio 2015 (ud 12 dicembre 2014) -
Cassazione Civile, Sez. V - Pres. DI IASI Camilla - Est. VIRGILIO Biagio -
Pm. VELARDI Maurizio

-
-

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI IASI Camilla	- Presidente -
Dott. VIRGILIO Biagio	- rel. Consigliere -
Dott. CIGNA Mario	- Consigliere -
Dott. IOFRIDA Giulia	- Consigliere -
Dott. CRUCITTI Roberta	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

AURORA COSTRUZIONI s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Gianturco n. 1, presso l'avv. Mascaro Maria Antonella, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Catenaccio Carlo, giusta delega in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 45/33/07, depositata il 10 dicembre 2007.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 dicembre 2014 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

uditi l'avvocato dello Stato Gianna Maria De Socio per la ricorrente e l'avv. Alessandro Cogliati Dezza (per delega) per la controricorrente;

dito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. VELARDI Maurizio, il quale ha concluso per l'accoglimento del primo e del secondo motivo del ricorso, assorbiti gli altri.

RITENUTO IN FATTO

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte indicata in epigrafe, con la quale, in accoglimento dell'appello della Aurora Costruzioni s.p.a., è stata dichiarata l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di quest'ultima per IRPEG ed IRAP relative all'anno 2003.

In particolare, il giudice a quo, in ordine ai due recuperi effettuati dall'Ufficio, relativi a costi ritenuti ineducibili, ha osservato che: a) premesso che la contribuente, operante nel settore edilizio, aveva in essere, in qualità di general contractor, vari contratti con altre società, il primo recupero, relativo ad un importo di circa Euro 156.000,00 non documentato, è infondato perchè, tenendo presenti le regole dei contratti

stipulati con la formula del general contractor, tutti i ricavi conseguiti e dichiarati dalla società sono strettamente conseguenti ai costi contrattualmente ribaltabili sul committente: se il costo non era stato sostenuto, esso non poteva generare ricavo in quanto il ricavo era sempre costituito dal costo sostenuto per il subappalto, maggiorato della percentuale di margine contrattualmente stabilita con il committente; b) il secondo rilievo, concernente la deduzione dell'importo di circa Euro 187.000,00, versato quale rata di saldo di un appalto da corrispondere all'esito del positivo collaudo dell'opera, nonostante che questo non fosse ancora avvenuto e il costo fosse quindi incerto, è anch'esso illegittimo, in quanto le ritenute di garanzia sono esclusivamente una modalità di pagamento, che implica una limitazione del rischio dei contratti e nulla ha a che vedere con l'an ed il quantum per definire la competenza dell'esercizio in cui il costo è deducibile.

2. La Aurora Costruzioni s.p.a. resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 75](#), comma 1, in relazione al capo della sentenza impugnata sopra indicato sub a).

Formula il quesito "se, come ritenuto dall'impugnata sentenza, sia illegittimo l'accertamento che riprenda a tassazione costi non documentati, sulla base della considerazione che attesa l'attività di general contractor svolta dalla contribuente - attività nella quale tutti i ricavi conseguiti e dichiarati dalla società sono strettamente correlati ai costi contrattualmente ribaltabili, maggiorati della percentuale di margine, sul committente - se il costo non era sostenuto esso non avrebbe neanche potuto generare ricavo; oppure se, ai sensi dell'[art. 75](#), comma 1, vecchio TUIR, debba affermarsi il principio di diritto secondo il quale la regola secondo la quale i costi sono deducibili solo nell'anno di competenza è derogabile esclusivamente nell'ipotesi in cui la spesa non sia, nel periodo di competenza, certa e determinabile nel suo ammontare, e non anche nell'ipotesi in cui il costo erroneamente dedotto abbia generato un ricavo non conseguito".

Il motivo va accolto, nei sensi e nei limiti appresso specificati.

La ratio decidendi della sentenza impugnata consiste, in sostanza, nel ritenere che, in ragione della particolare configurazione dell'attività di general contractor svolta dalla società, la quale comporta una assoluta correlazione tra costi sostenuti per il subappalto e ricavi costituiti dai costi stessi maggiorati della percentuale di margine contrattualmente stabilita con il committente, ne deriva l'obbligo dell'Amministrazione, una volta rilevata l'indeducibilità dei costi non sostenuti, di scomputare dall'ammontare del reddito imponibile l'importo dei corrispondenti ricavi non conseguiti.

Deve rilevarsi che, sull'anzidetta tematica, il legislatore è recentemente intervenuto con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, [art. 8](#) (convertito nella L. 26 aprile 2012, n. 44), il quale ha previsto, per quanto qui interessa, al comma 2, che "Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti

dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, [art. 12](#) e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, [art. 16](#), comma 3".

Il comma 3 ha poi stabilito, in via transitoria, che "Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, [art. 14](#), comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi. (...)".

In relazione a tale ius superveniens, applicabile anche d'ufficio alle fattispecie sub iudice, questa Corte ha più volte affermato che, secondo i principi generali, grava sul contribuente l'onere di provare che i componenti positivi, che hanno concorso nell'accertamento alla formazione del reddito, siano anch'essi fittizi perchè ricavi "direttamente afferenti" a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati (Cass. [nn. 25967](#) del 2013, [16456](#), 21189 e [27040](#) del 2014).

Entro detti limiti la censura va, quindi, accolta e spetterà al giudice di rinvio accertare in concreto la sussistenza, nella fattispecie, di tutti i presupposti per l'applicazione, in conformità al principio anzidetto, della nuova normativa.

2. Col secondo motivo, la ricorrente, in relazione al recupero indicato in narrativa sub b), denuncia ancora la violazione dell'art. 75 (ora 109), comma 1, TUIR, formulando il quesito "se sia legittimo l'accertamento che riprenda a tassazione il costo relativo alla corresponsione della rata di saldo di un appalto - della quale il contratto prevedeva la corresponsione solo all'esito del positivo collaudo - costo dedotto dalla contribuente nell'anno in cui l'opera era stata ultimata, ma non ancora collaudata, e concretamente poi pagato in un anno successivo; oppure se debba affermarsi il principio di diritto secondo il quale tale costo non era deducibile in quanto non di competenza dell'anno in contestazione nè dotato del requisito della certezza, in quanto subordinato all'esito positivo del collaudo".

Il motivo è fondato.

E' infatti consolidato l'orientamento della giurisprudenza di questa Corte, dal quale non si ravvisano ragioni per discostarsi, secondo cui - premesso che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito dettate in via generale dall'[art. 75](#) del TUIR sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (da ult., Cass. [n. 16349](#) del 2014) - con riferimento ai contratti di appalto concorrono alla formazione del reddito d'impresa, in un periodo determinato, esclusivamente i ricavi per i corrispettivi dei lavori ultimati (comma 2, lett. b, citato art. 75), ovverosia di quelli in ordine ai quali sia intervenuta

l'accettazione del committente, derivante dalla positiva esecuzione del collaudo, o anche in conseguenza dell'espressione, per facta concludentia, di una volontà incompatibile con la mancata accettazione (accettazione tacita), secondo quanto stabilito nell'[art. 1665](#) c.c., commi 2 e 3 (Cass. nn. 26665 del 2009, 4297 e 10818 del 2010).

3. Il terzo ed il quarto motivo, attinenti a vizi di motivazione del capo della sentenza ora esaminato al par. 2, restano assorbiti.

4. In conclusione, vanno accolti il primo motivo (nei sensi sopra precisati) e il secondo, assorbiti i restanti; la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata, per nuovo esame, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Piemonte, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo (nei sensi di cui in motivazione) e il secondo motivo, assorbiti il terzo e il quarto; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Piemonte.

Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 22 maggio 2015