Civile Ord. Sez. 5 Num. 16752 Anno 2020
Presidente: LOCATELLI GIUSEPPE
Relatore: DI MARZIO PAOLO
Data pubblicazione: 06/08/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

205/2020

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

Centrum Srl, in persona del legale rappresentante *pro-tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa a margine del controricorso,

dall'Avv. Massimo Ferrante, ed elettivamente domiciliata presso Marco Gardin, alla via L. Mantegazza n. 24 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 175, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari, sezione staccata di Lecce, il 1°.6.2012 e pubblicata il 14.9.2012;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consiglier Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

la società Centrum Srl riceveva l'avviso di accertamento n. RFG030100797, attinente ad IRES ed altro, in relazione all'anno 2004. L'Agenzia delle Entrate di Lecce contestava alla società l'indeducibilità di quote di ammortamento dipendenti dall'acquisto di fabbricati, per l'importo di Euro 454.456,27, e maggiori ricavi da canoni di locazione non contabilizzati, per un valore di Euro 23.229,00.

L'avviso di accertamento era impugnato dalla società innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, opponendo la contribuente l'erroneità della tesi dell'Agenzia in materia di indeducibilità delle quote di ammortamento su fabbricati per difetto di documentazione giustificativa, in quanto il termine massimo di conservazione delle scritture contabili è fissato dal codice civile in dieci anni, ed era invece pretesa la produzione di una documentazione eccedente tale termine. La società opponeva pure la contestazione di maggiori ricavi non dichiarati per canoni di locazione, perché si trattava di crediti che non era stato possibile riscuotere a causa della morosità dei locatari.

La CTP accoglieva parzialmente il ricorso della contribuente ed annullava l'accertamento in ordine alle quote di ammortamento relative ai fabbricati, mentre lo confermava per quanto attinente ai canoni di locazione.

L'Ente impositore proponeva gravame, avverso la decisione adottata dalla CTP, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, insistendo nella propria tesi secondo cui le scritture contabili devono essere conservate anche oltre il termine di dieci anni quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

(art. 22, Dpr. n. 600 del 1973). La società, a sua volta, oltre a resistere alle pretese dell'Amministrazione finanziaria, proponeva appello incidentale per domandare l'annullamento dell'avviso di accertamento notificatole anche in materia di ricavi non dichiarati dipendenti dai canoni di locazione.

La CTR osservava, per quanto ancora d'interesse, che il principio invocato dall'Amministrazione finanziaria, e relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili anche oltre i dieci anni in materia tributaria, risultava di per sé corretto, ma nel caso di specie doveva tenersi conto di alcune peculiari circostanze. In primo luogo l'Agenzia delle Entrate non proponeva alcuna specifica contestazione in materia di inerenza o competenza dell'imputazione di alcuna delle quote di ammortamento. Inoltre, la documentazione richiesta e non prodotta dalla parte, i titoli giustificativi dell'ammortamento, formati oltre dieci anni prima, era stata comunque già esaminata dall'Amministrazione in occasione di precedenti verifiche, dato incontestato da parte dell'Ente impositore. La CTR rigettava quindi entrambe le impugnative, quella proposta dall'Amministrazione finanziaria e quella introdotta dalla contribuente.

Avverso la decisione adottata dalla CTR della Puglia ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico, articolato, motivo d'impugnazione. Resiste mediante controricorso la società Centrum Srl, che ha pure depositato memoria.

Ragioni della decisione

1.1. – Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione o falsa applicazione degli artt. 22, comma 3, del Dpr n. 600 del 1973, e 2697 cod. civ., per avere la CTR ritenuto che la contribuente avesse provato il proprio diritto alla deducibilità delle quote di ammortamento delle spese sostenute in relazione a fabbricati, pur non avendo prodotto le scritture contabili che avrebbero dovuto costituire il titolo giustificativo dell'ammortamento.

2.1. – L'Ente impositore contesta, mediante il suo motivo di ricorso, la violazione di legge in cui è incorsa l'impugnata CTR per aver ritenuto che la contribuente abbia provato il suo diritto alla deduzione di quote di ammortamen-

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

to sebbene non abbia prodotto i titoli giustificativi delle stesse, che avrebbe invece dovuto conservare per tutto il tempo necessario allo svolgimento dei giudizi in cui intendesse avvalersene.

La CTR, secondo la ricorrente, proponendo l'argomento secondo cui l'Amministrazione finanziaria aveva già conosciuto le scritture relative all'acquisto degli immobili in occasione di verifiche eseguite negli anni precedenti, ha finito per far gravare sull'Ente impositore un onere probatorio che la legge pone invece a carico del contribuente, come si desume inequivocabilmente dall'art. 22, commi 2 e 3, del Dpr. n. 600 del 1973, norme speciali che prevedono la conservazione delle scritture contabili fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale di cui all'art. 2220 cod. civ., che è norma di natura generale.

La controricorrente ha replicato a questi argomenti riportandosi a quanto deciso dai giudici tributari tanto del primo quanto del secondo grado, ed osservando che l'intervenuta produzione della documentazione contabile per cui è questione in occasione di precedenti verifiche operate dall'Amministrazione finanziaria deve considerarsi un dato acquisito al processo, non essendo mai stato contestato dallo stesso Ente impositore. Non solo, la mancata produzione di scritture contabili ultradecennali non integra, di per sé, un'ipotesi di evasione fiscale, neppure ai sensi dell'art. 22 del Dpr n. 600 del 1973, potendo l'esistenza di un onere deducibile essere provato in altro modo.

Sembra allora opportuno ricordare che l'art. 22 in questione dispone, al terzo comma, che "le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie ...". La norma si pone quindi con chiarezza quale *disposizione speciale* che, *ai fini tributari, detta una regola diversa* in materia di obbligo di conservazione delle scritture contabili che prevale sulla previsione del termine decennale indicato invece dall'art. 2220 cod. civ.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

A tal proposito può confermarsi ed estendersi il principio già espresso da questa Corte in materia di Invim, affermando che qualora il contribuente abbia dichiarato di aver dovuto sopportare dei costi "ha l'onere di fornirne in giudizio, in caso d'impugnazione della rettifica adottata dall'Ufficio, idonea documentazione giustificativa; né può sottrarsi all'assolvimento di tale onere invocando l'insussistenza dell'obbligo di conservare le scritture contabili oltre dieci anni (art. 2220 cod. civ.), perché l'interesse fiscale esige che il contribuente conservi la documentazione contabile necessaria per giustificare le spese dichiarate per tutto il periodo in cui è esercitabile il potere di accertamento dell'Ufficio, anche ove questo si protragga oltre la scadenza del termine decennale di conservazione delle scritture contabili", Cass. sez. V, 18.12.2009, n. 26683.

Invero questo principio non è stato negato dalla impugnata CTR, la quale ha piuttosto ritenuto che la legittimità delle quote di ammortamento portate in deduzione dalla società fosse stata dimostrata dalla contribuente anche prescindendo dalla produzione delle scritture contabili. In particolare ha operato riferimento alla genericità delle contestazioni operate dall'Agenzia ed alla conoscenza dei titoli giustificativi delle quote di ammortamento acquisita dall'Amministrazione finanziaria in occasione di precedenti attività ispettive. L'Agenzia delle Entrate ha contrastato queste affermazioni della CTR ricordando, innanzitutto, di aver specificato, già nelle controdeduzioni depositate nel corso del primo grado del giudizio, che le quote di ammortamento dovevano "essere considerate indeducibili, non essendo stato rispettato il principio della certezza, della determinabilità e dell'inerenza del reddito alla produzione, in quanto non è stata esibita la documentazione relativa ai costi sostenuti, l'Ufficio ha recuperato a tassazione le quote di ammortamento calcolate su tali costi" (ric., p. IX). Nella sua indubbia sinteticità, invero, la contestazione proposta non può considerarsi generica. L'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che i costi indicati dalla contribuente non potevano essere dedotti mancando la prova che fossero stati calcolati nella misura di legge ed effettivamente sopportati, così come la dimostrazione della loro determinabilità ed inerenza, in assenza di documentazione probatoria. Non può quindi lamentarsi all'Ente impositore di non aver messo "in discussione né l'inerenza né la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

competenza di alcuna delle quote di ammortamento dedotte nell'anno" (sent. CTR, p. V), come ha fatto la CTR, perché l'Agenzia delle Entrate ha specificamente contestato, in radice, la esistenza, determinabilità ed inerenza, di tali costi.

La prova dell'esistenza, determinabilità ed inerenza dei costi deducibili, dovrebbe inoltre desumersi, secondo la CTR, dalla non contestazione da parte dell'Ente impositore in ordine all'affermazione della contribuente secondo cui la documentazione in questione era stata prodotta in occasione di precedenti verifiche. Questa affermazione, però, non appare condivisibile, perché non indica neppure gli elementi minimi su cui essa possa trovare fondamento. Il principio di non contestazione opera solo in presenza di una affermazione specifica e circostanziata proposta da una parte, cui la controparte sia stata posta in condizione di replicare (Cass. sez. V, 6.12.2018, n. 31619), mentre nel caso di specie la CTR non indica, e neppure la controricorrente, a quali precedenti verifiche tributarie si intenda operare riferimento, quando siano state operate, quale documentazione sia stata esaminata, quale fosse la finalità dell'accertamento, con quale atto si sia concluso (cfr. Cass. sez. III, 22.9.2017, n. 22055). Anche a prescindere dalle ulteriori lagnanze proposte dall'Ente impositore, secondo cui la CTR avrebbe ingiustificatamente disposto l'inversione dell'onere della prova, la critica proposta risulta fondata nella misura in cui contesta alla CTR di aver ritenuto provata l'esistenza di fatti che il giudicante neppure indica, in realtà, come siano stati dimostrati.

Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate deve essere pertanto accolto, rigettandosi l'originario ricorso proposto dalla contribuente. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito.

Sussistono giuste ragioni, in considerazione della complessità della materia trattata, e del progressivo formarsi di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulle questioni controverse, per dichiarare compensate tra le parti le spese dei gradi di merito. Le spese di lite del giudizio di cassazione seguono l'ordinaria regola della soccombenza, e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La Corte accoglie il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate** e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso introdutto della contribuente, che condanna alla rifusione, in favore della ricorrente, delle spese di lite del presente giudizio di legittimità, e le liquida in complessivi Euro 6.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Compensa fra le parti le spese di lite relative ai gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 16 gennaio 2020.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale