

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17034 Anno 2026
Presidente: DI MARZIO PAOLO
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 30/05/2026

Oggetto: Ires etc.
2007/8 - Principio di
continuità dei valori
fiscali - Divieto di
doppia imposizione.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5132/2017 R.G. proposto da:

Fosi dei F.lli Altamura & C. S.r.l., in persona dell'amministratore unico
e legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv.
Riccardo Pagliarulo;

– ricorrente –

contro

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante *pro
tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato,

– controricorrente –

avverso

la sentenza n. 1905/5/2016 pronunciata in data 11 luglio 2016
dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, depositata il 19
luglio 2016;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 febbraio 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di processo verbale di constatazione del 15/12/2012 la Direzione Provinciale di Bari dell'Agenzia delle entrate notificava alla società contribuente, in data 08/11/2013, l'avviso di accertamento n. TVF030105353/2013 per l'anno 2009 ai fini IRES e IRAP, in quanto in data 15/11/2012 i funzionari dell'Agenzia delle entrate Direzione Provinciale di Barletta Trani Andria avevano redatto processo verbale di constatazione al termine verifica fiscale. Dall'analisi del bilancio relativo all'esercizio 2008 era stato rilevato, quale valore delle rimanenze finali al 31/12/2008, l'importo complessivo di euro 2.397.030,00, pari ad euro 2.210.450,00 per rimanenza di merci ed euro 186.580,00 per imballaggi. In ordine al valore delle merci in rimanenza la società rappresentava di aver utilizzato il criterio del costo d'acquisto e, quindi, al valore di acquisto delle merci erano stati sommati i costi di diretta imputazione costituiti da fertilizzanti, manodopera e costi residuali. L'Agenzia riteneva che la società non avesse fornito alcuna documentazione giustificativa con riferimento ai costi di diretta imputazione e, pertanto, considerava l'importo di euro 510.014,18 indicato nel valore delle rimanenze iniziali come non documentato, procedendo a recupero a tassazione, ai sensi dell'art. 109 del d.lgs. 917/1986, delle rimanenze iniziali dell'anno 2009, poiché i costi recuperati a tassazione avevano contribuito alla determinazione delle rimanenze finali dell'esercizio 2008.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, riuniti i ricorsi proposti dalla società avverso gli avvisi di accertamento per gli anni 2008 e 2009, con sentenza n. 3517/12/2014 annullava entrambi gli atti impugnati, riconoscendo integralmente in detrazione i costi indicati

dal contribuente, in quanto inerenti all'attività imprenditoriale svolta e ritenendo erronea la rettifica delle rimanenze finali ed iniziali, poiché la rettifica in diminuzione delle esistenze iniziali degli esercizi 2008 e 2009, con un minor costo deducibile ai fini della tassazione, implica necessariamente che anche il valore delle rimanenze finali dell'esercizio 2007 e 2008 dovesse essere rettificato in diminuzione per il pari importo, con un minor ricavo imponibile.

3. La Commissione Regionale Tributaria della Puglia riteneva legittimo l'avviso di accertamento per l'anno 2008 unicamente per il recupero di euro 4.024,63, oltre Iva su complessivi euro 538.776,68 ed invece rigettava l'appello della società contribuente in relazione all'avviso di accertamento per l'anno 2009, condannandola alle spese di lite, ritenendo corretto che l'Ufficio avesse proceduto al disconoscimento di quella parte dei componenti di reddito imputati a rimanenze finali dell'anno 2008 e, quindi, a rimanenze iniziali dell'anno 2009, oggetto di recupero.

4. La società propone ricorso per cassazione affidandolo a tre motivi. L'Agenzia delle entrate deposita con controricorso.

5. Le parti non hanno depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 92 e dell'art. 110 del d.P.R. 917/1986, dell'art. 67 del d.P.R. 600/1973 e dell'art. 163 del d.P.R. 917/1986, in quanto la Commissione Tributaria Regionale, in violazione del principio di continuità dei valori fiscali, di cui all'art. 92, comma 7, del d.P.R. 917/1986, e del divieto di doppia imposizione, di cui agli art. 67 del d.P.R. 600/1973 e 163 del d.P.R. 917/1986, ha proceduto a rettifica in diminuzione delle esistenze iniziali dell'esercizio 2009 con un minor

costo deducibile ai fini della tassazione, senza procedere alla rettifica in diminuzione anche del valore delle rimanenze finali dell'esercizio del 2008, con conseguente minor ricavo imponibile. In sostanza, la medesima rettifica doveva necessariamente coinvolgere i due anni considerati per consentire che, in virtù del principio di continuità dei valori fiscali, le rimanenze iniziali coincidessero con quelle finali, e per non incorrere nella violazione del divieto di duplicazione d'imposta, per il quale lo stesso componente reddituale non può essere sottoposto due volte ad imposta, prima come componente positivo di reddito e poi nell'anno successivo sotto forma di riduzione dei costi.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Come è evidente sotto il profilo logico, oltre che contabile, le rimanenze iniziali (componenti negative di reddito) corrispondono alle rimanenze finali dell'esercizio precedente (componenti positive di reddito).

Questa Corte ha affermato il principio secondo il quale, in tema di determinazione del reddito d'impresa, trova applicazione il principio della cd. continuità di bilancio sancito dall'art. 92 del d.P.R. n. 917 del 1986, con la conseguenza che le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali di quello successivo, fermo restando, peraltro, il potere dell'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di rideterminare il valore delle rimanenze medesime (Cass., Sez. 5, 26/09/2018, n. 22932; Cass.sez.5, 23/03/2025, n. 7704).

1.3. La Commissione Tributaria Regionale in relazione all'avviso del 2009 ha confermato l'accertamento ed in particolare ha ritenuto legittimo il disconoscimento della somma di euro 510.014,00 costituente una parte dell'importo ascrivibile alle esistenze iniziali dichiarate dalla contribuente nell'anno 2009, ed ha anche affermato che è indiscutibile che il valore delle rimanenze finali al 31 dicembre

2008 non potesse che essere lo stesso di quelle al 1 gennaio 2009 (rettificato ed oggetto di recupero). In tale contesto ha considerato, quindi, illegittimo l'operato dell'Ufficio che, per la determinazione delle esistenze iniziali al 1 gennaio 2008, in virtù di quanto accertato per il 2009, aveva proceduto a rettificare con la stessa percentuale le rimanenze, dovendosi considerare che, se i costi non vengono documentati per un'annualità, questo non è necessariamente un elemento che rimanga costante con le stesse proporzioni nel tempo. Ciò posto, la Commissione ha affermato che se era stato ritenuto legittimo l'accertamento della Direzione Provinciale di Bari dell'Agenzia delle entrate che aveva ridotto il valore delle esistenze iniziali all'1 gennaio 2009 per euro 510.014,00, dello stesso valore devono ritenersi ridotte le rimanenze finali al 31 dicembre 2008, con conseguenziale annullamento della riduzione delle esistenze iniziali al 1 gennaio 2008 compiuta dall'Ufficio per euro 461.411,19 nell'avviso di accertamento per il periodo d'imposta 2008.

1.4. In tal modo non risulta violato il principio di continuità dei valori in bilancio, perché proprio il corrispondente valore delle rimanenze finali al 31/12/2008 (in virtù del recupero effettuato sulle esistenze all'1/1/2009) è stato considerato dalla Commissione Tributaria Regionale per l'annullamento della ripresa effettuata dall'Ufficio con riferimento alle rimanenze iniziali all'1/01/2008, con conseguente esclusione anche della doppia imposizione oggetto di divieto.

2. Con il secondo motivo di ricorso la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c., e, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5 c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Ad avviso della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale ha omesso di pronunciarsi sull'eccezione decisiva e tempestivamente sollevata di divieto di doppia imposizione fiscale violando il disposto dell'art. 112 c.p.c. ed ha omesso l'esame circa il fatto decisivo per il giudizio della mancata rettifica in diminuzione delle rimanenze finali al 31/12/2008 con conseguente violazione dell'art. 360, primo comma num. 5, c.p.c.

2.1 Il secondo motivo è infondato.

2.2. Alla luce di quanto esposto nell'argomentare il rigetto del primo motivo di ricorso deve escludersi sia l'omessa decisione in ordine all'eccezione di divieto di doppia imposizione, sia l'omesso esame del fatto ritenuto decisivo dell'omessa rettifica in diminuzione delle rimanenze finali al 31/12/2008.

2.3. Il divieto di doppia imposizione è previsto dall'art. 67 e dall'art. 163 del d.P.R. n. 600 del 1973 e censura la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto che non si verifica in caso di duplicità meramente economica del prelievo, nemmeno se riferito allo stesso reddito (Cass., 23 settembre 2020, n. 19931, Cass., 25 maggio 2016, n. 10793; Cass. 29 maggio 2018, n. 13503; Cass. 27 settembre 2011, n. 19687, richiamate da Cass. sez. 5, 19/5/2025, n. 13345).

Il recupero effettuato per l'anno 2009 ha riguardato le esistenze iniziali dello stesso anno 2009 ed il recupero effettuato per l'anno 2008 ha riguardato le esistenze iniziali del 2008. La Commissione tributaria regionale proprio in considerazione del disconoscimento dell'importo di euro 510.014,00 nell'ambito delle esistenze all'1/1/2009 e della conseguente speculare riduzione delle rimanenze al 31/12/2008 ha poi provveduto a ridurre il recupero disposto sulle esistenze dichiarate dalla società contribuente all'1/1/2008.

Risulta evidente come nel caso di specie la Commissione tributaria regionale nel valutare entrambi gli avvisi di accertamento, confermando quello relativo all'anno d'imposta 2009 e annullando parzialmente quello relativo all'anno d'imposta 2008, non ha omesso alcuna pronuncia in ordine alla prospettata duplicazione dell'imposta, né, tantomeno, non ha valutato la questione della riduzione delle rimanenze finali al 31/12/2008. Deve in ogni caso riconoscersi che, a fronte di presupposti diversi, non è configurabile alcuna duplicazione dell'imposta e che la Commissione Tributaria Regionale ha espressamente affrontato la questione delle rimanenze finali al 31/12/2008 in virtù del recupero d'imposta in relazione al disconoscimento dei costi per l'importo di euro 510.014,00 tra le esistenze all'1/1/2009.

Il reddito è dunque imputato all'anno 2009 e non al 2008, non evincendosi così in alcun modo la violazione denunciata dalla parte.

3. Con il terzo motivo di ricorso la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num.3 c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 109 del d.P.R. 917/1986.

La Commissione Tributaria Regionale ha errato laddove ha affermato che il contribuente non ha adeguatamente giustificato e dimostrato, nell'ambito del più ampio valore delle merci in rimanenza al 31/12/2008, l'importo di euro 510.014,18; spettava infatti all'Amministrazione Finanziaria fornire la prova della diversa valorizzazione dei costi di diretta imputazione, già documentati e comprovati dal contribuente nell'ambito dei più ampi costi di esercizio.

3.1. Va premesso che l'Ufficio procedeva ad accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1 lett. b), del d.P.R. 600/1973 e, pertanto, secondo il metodo analitico o contabile.

La Commissione Tributaria Regionale ha evidenziato che in relazione al valore delle rimanenze finali al 31/12/2008 la società, su

richiesta dell'Ufficio, ha prodotto un prospetto analitico dal quale, in assenza di documentazione, non è stato possibile verificare l'esatta valutazione e correlazione oggettiva dei costi alle merci in magazzino, né, come risulta anche dal processo verbale di constatazione, è stato possibile risalire a documenti di spesa relativi a tali costi in modo da poterne valutare l'effettivo sostenimento.

3.2. Con specifico riferimento all'onere della prova relativo ai costi va anche ribadito, come più volte precisato da questa Corte, che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (ex plurimis, Cass. n. 13300 del 2017).

3.3. Nel caso di specie, a fronte di quanto ricostruito dalla Commissione Tributaria Regionale, non può accogliersi la censura articolata dalla società contribuente, non essendo riscontrabile, alla luce della giurisprudenza richiamata, un'inversione dell'onere della prova con specifico riferimento alla documentazione ritenuta carente che la contribuente, anche per il principio della c.d. vicinanza della prova, aveva l'onere di produrre.

Né rileva ad avviso della Corte la valutazione complessiva dei costi nell'esercizio finanziario di riferimento possa soccorrere al fine di ritenere fornita la prova delle spese contestate, essendo risultata carente la prova dell'esistenza dei costi stessi con riferimento alle

rimanenze e non avuto riguardo all'attività imprenditoriale svolta nel suo complesso.

4. In definitiva, il ricorso va rigettato con conseguente soccombenza del ricorrente ai sensi dell'art. 91 c.p.c.

La Corte,

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.300,00, a titolo di compenso, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 19 febbraio 2026

Il Presidente
Paolo Di Marzio