



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26128/2019 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello
Stato;

-ricorrente-

contro

MDM COSTRUZIONI GENERALI s.r.l., in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato
Antonietta Centomiglia;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Campania n. 3294/2018, depositata il 10 aprile 2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026
dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – A seguito di processo verbale di constatazione redatto in
data 23 dicembre 2014 dall'Agenzia delle entrate di Salerno,
venivano contestate alla MDM Costruzioni Generali s.r.l. plurime
violazioni fiscali concernenti, tra l'altro, la deduzione di costi
ritenuti indeducibili per carenza del requisito della competenza,

l'indebita variazione in diminuzione di componenti reddituali, l'indebita deduzione di componenti negativi ai fini IRAP e l'applicazione del regime dell'IVA ad esigibilità differita in relazione a operazioni imponibili effettuate nei confronti della società Rete Ferroviaria Italiana s.p.a.; a seguito della verifica veniva quindi emesso il conseguente avviso di accertamento.

Fallito il procedimento di accertamento con adesione, la contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Salerno.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate, contestando integralmente le deduzioni della società e chiedendo il rigetto del ricorso.

La Commissione tributaria provinciale di Salerno, con sentenza n. 1754/08/16, depositata nell'anno 2016, accoglieva parzialmente il ricorso, confermando il recupero a tassazione delle variazioni in diminuzione del reddito, riconoscendo deducibile il costo di euro 180,00, riducendo la sanzione relativa all'IVA differita nella misura del 30 per cento dell'imposta e riconoscendo l'applicazione del cumulo giuridico ai fini sanzionatori.

2. – Avverso tale decisione proponeva appello l'Agenzia delle entrate.

Si costituiva la contribuente, proponendo a sua volta appello incidentale e insistendo per la riforma della sentenza di primo grado nella parte sfavorevole alle proprie ragioni.

Resisteva l'Agenzia delle entrate alle deduzioni svolte dalla società.

La Commissione tributaria regionale della Campania – Sezione staccata di Salerno, con sentenza n. 3294/02/2018, depositata il 10 aprile 2018, accoglieva parzialmente l'appello, ritenendo che tutti i costi contestati dall'Ufficio risultassero documentati e non

soltanto quello di euro 180,00 già riconosciuto dalla Commissione provinciale; rigettava, invece, le censure concernenti la riduzione delle sanzioni IVA, reputando congrua la misura del 30 per cento già applicata dal primo giudice. La medesima sentenza dichiarava inammissibile l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ritenendo che lo stesso non contenesse specifiche censure avverso le ragioni poste a fondamento della decisione di primo grado. Le spese venivano compensate.

3. – L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidandolo a tre motivi.

La società resiste con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Va preliminarmente esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per sopravvenuta carenza di interesse, sollevata dalla controricorrente sul rilievo dell'intervenuta definizione agevolata del rapporto tributario.

L'eccezione non può essere accolta.

La società si limita a dedurre l'avvenuta definizione agevolata e il pagamento di un importo in favore dell'agente della riscossione, ma non indica elementi idonei a dimostrare la corrispondenza tra le cartelle asseritamente definite e l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio. In particolare, dagli atti non emerge univocamente che la definizione agevolata abbia riguardato il medesimo rapporto tributario controverso, sicché l'eccezione resta generica e priva della necessaria dimostrazione del fatto estintivo.

2. – Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992

e dell'art. 2729 c.c. La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha dichiarato inammissibile l'appello dell'Ufficio per difetto di specificità dei motivi. Deduce che il giudice regionale avrebbe erroneamente affermato l'assenza di una specifica censura delle ragioni poste a fondamento della decisione di primo grado concernente la riduzione delle sanzioni IVA. L'Agenzia espone che nel proprio atto di appello aveva individuato espressamente il capo della sentenza di primo grado oggetto di impugnazione, concernente la riduzione della sanzione al 30 per cento dell'imposta, deducendo la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, commi 1, 4 e 5, del d.lgs. n. 471 del 1997 e dell'art. 5, comma 4, del medesimo decreto legislativo. Sostiene di avere illustrato dettagliatamente le ragioni della doglianza, richiamando la disciplina risultante dalla riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario di cui al d.lgs. n. 158 del 2015, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 4 marzo 2016 e il principio del favor rei di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

2.1. – Il motivo è fondato.

In tema di ricorso per cassazione, la deduzione della questione dell'inammissibilità dell'appello, a norma dell'art. 342 c.p.c., integrante *error in procedendo*, che legittima l'esercizio, ad opera del giudice di legittimità, del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, presuppone pur sempre l'ammissibilità del motivo di censura, avuto riguardo al principio di specificità di cui all'art. 366, comma 1, n. 4 e n. 6, c.p.c., che deve essere modulato, in conformità alle indicazioni della sentenza CEDU del 28 ottobre 2021, causa Succi ed altri c/Italia, secondo criteri di sinteticità e chiarezza, realizzati dalla trascrizione essenziale degli atti e dei documenti per la parte d'interesse, in modo da

contemperare il fine legittimo di semplificare l'attività del giudice di legittimità e garantire al tempo stesso la certezza del diritto e la corretta amministrazione della giustizia, salvaguardando la funzione nomofilattica della Corte ed il diritto di accesso della parte ad un organo giudiziario in misura tale da non incidere la stessa sostanza (Cass. n. 3612/2022).

La censura è specifica e, sulla base dell'atto d'appello, richiamato per estratto nel ricorso, l'impugnazione non poteva essere dichiarata inammissibile, ma la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto esaminarla.

3. – Con il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., l'Agenzia delle entrate denuncia nullità della sentenza per motivazione apparente, in relazione agli artt. 156 e 132, n. 4, c.p.c. La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice regionale ha affermato che tutti i costi contestati dall'Amministrazione finanziaria risultavano puntualmente documentati. Espone che l'avviso di accertamento aveva contestato l'indebita deduzione di una pluralità di costi riferibili ad annualità precedenti, specificamente individuati nelle fatture emesse dai fornitori Agostini Giovanni, I.DR s.n.c., SITAV Engineering s.p.a. e nelle spese di ristorazione riferite all'anno 2010. Deduce che la contribuente aveva giustificato la deduzione dei costi nell'anno 2011 assumendo di averne acquisito conoscenza soltanto in tale esercizio per effetto dell'emissione delle relative fatture, mentre l'Ufficio aveva contestato tale ricostruzione sia nell'atto impositivo sia nelle controdeduzioni svolte nel giudizio di appello. La Commissione tributaria regionale si sarebbe limitata ad affermare che tutti i costi risultavano documentati, senza indicare gli elementi probatori esaminati, senza affrontare le specifiche argomentazioni difensive dell'Ufficio e senza chiarire il percorso

logico e giuridico seguito per giungere alla decisione. Sostiene quindi che la motivazione sarebbe meramente apparente, poiché non consentirebbe di individuare la *ratio decidendi* e di comprendere per quali ragioni siano state ritenute fondate le censure della contribuente.

3.1. – Il motivo è infondato.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata, pur estremamente sintetica, consente di individuare la *ratio decidendi* nella ritenuta documentazione dei costi contestati. Essa non è, pertanto, meramente apparente nel senso rilevante ai fini della nullità della sentenza, poiché rende percepibile il fondamento della decisione adottata. Resta tuttavia distinto il profilo, dedotto con il terzo motivo, della correttezza giuridica della decisione.

4. – Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del

1986 (TUIR). La ricorrente censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto documentati e quindi deducibili tutti i costi contestati dall'Ufficio. Deduce che, secondo quanto sostenuto nelle difese depositate nel giudizio di appello, il principio di competenza previsto dall'art. 109 del TUIR impone che i componenti negativi concorrano alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza e che le regole di imputazione temporale dei costi siano tassative e inderogabili. Sostiene che i costi relativi a prestazioni di servizi devono essere imputati all'esercizio in cui le prestazioni risultano ultimate, indipendentemente dalla data di emissione della fattura o da quella del pagamento, salvo le specifiche eccezioni previste dall'ordinamento. La ricorrente richiama la giurisprudenza di legittimità secondo cui il contribuente non può scegliere discrezionalmente l'esercizio nel quale imputare i costi, poiché una diversa soluzione determinerebbe un'alterazione del risultato fiscale dei singoli periodi d'imposta e consentirebbe di individuare arbitrariamente l'anno più favorevole per la deduzione.

4.1. – Il motivo è fondato.

In tema di imposte sul reddito d'impresa, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza al quale vanno temporalmente imputati i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi del reddito, ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, deve tenersi conto del momento in cui si verificano le due condizioni della certezza in ordine alla sussistenza e della determinabilità in ordine all'ammontare, della cui prova è onerata l'Amministrazione finanziaria con riguardo ai componenti positivi e il contribuente con riguardo ai componenti negativi; pertanto, nell'ipotesi di debito litigioso, che rientra tra le cosiddette passività potenziali, il costo non può essere dedotto dal reddito dell'anno in

cui la lite ha avuto inizio, ma da quello dell'anno in cui essa si è conclusa (Cass. n. 19166/2021; Cass. n. 15320/2019).

La Commissione tributaria regionale, affermando che i costi erano puntualmente documentati, ha valorizzato un profilo non decisivo rispetto alla contestazione formulata dall'Ufficio. Il punto controverso non riguardava soltanto l'esistenza documentale dei componenti negativi, ma la loro corretta imputazione temporale, poiché l'Amministrazione aveva dedotto che le prestazioni cui essi si riferivano erano state ultimate in esercizi precedenti rispetto al 2011. Ne consegue che la sentenza impugnata ha erroneamente fatto discendere dalla documentazione dei costi la loro deducibilità nell'anno oggetto di accertamento, senza applicare il criterio legale di competenza previsto dall'art. 109 TUIR e senza verificare se ricorressero le condizioni di certezza e determinabilità che sole avrebbero consentito una diversa imputazione temporale.

5. – La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria dell'8 luglio 2026.

La Presidente

Giulia Iofrida