

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 10 febbraio 2026, n. 2927

Svolgimento del processo

1. A A.A. Spa era notificato un avviso di accertamento ai fini IRES e IRAP per l'anno 2007. L'avviso era stato preceduto da un invito ex artt. 22 D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 D.P.R. n. 633 del 1972 contenente richiesta di specifica documentazione riguardante, fra l'altro, il conto esposto in bilancio per "debiti diversi". L'esame delle schede contabili esibite del periodo 2001-2007 aveva fatto rilevare, ai sensi dell'art. 88 t.u.i.r., una "sopravvenuta insussistenza di passività" iscritta in bilancio per debiti non documentati, con conseguente maggior reddito d'impresa per un importo di Euro 103.034,37, ai sensi dell'art. 39, primo comma lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973. Il presupposto dell'accertamento era costituito dall'omessa documentazione di operazioni aziendali (finanziamenti dei soci) negli anni 2001, 2002 e 2004, essendo stati contabilizzati versamenti in contanti.

2. Con la sentenza n. 1128/2015 la CTP di Bari accoglieva il ricorso della società. Riteneva che con la richiesta di documentazione per gli anni 2001 e 2002 l'Ufficio non avesse rispettato i termini previsti dall'art. 22 D.P.R. n. 600 del 1973, per la conservazione delle scritture contabili perché, a fini civilistici, non poteva richiedersi documentazione per oltre dieci anni e, a fini fiscali, per oltre cinque anni. A prescindere da tale violazione, la società aveva diligentemente depositato stralcio del libro giornale e ricostruito le cause dei finanziamenti sicché non vi erano passività inesistenti. Per comprendere la persistenza dei debiti nell'anno dell'accertamento, occorre considerare l'interesse del socio creditore per le vicende di una società a ristretta base sociale. Qualora vi fosse stata un'implicita rinuncia al credito, ai sensi dell'art. 88, quarto comma, t.u.i.r. non si considerano sopravvenienze attive le rinunce dei soci al credito concesso. La disposizione si spiega perché la rinuncia è effettuata non a titolo di liberalità ma nella prospettiva di una continuità dell'attività sociale.

3. Con la sentenza impugnata n. 762/2017 la CTR della Puglia respingeva l'impugnazione dell'Agenzia delle entrate. Il giudice di appello:- confermava che per l'anno 2001 non potesse essere pretesa documentazione relativa ai versamenti dei soci, perché erano trascorsi più di dieci anni rispetto al momento in cui era stata avanzata la richiesta e l'art. 22, secondo comma, D.P.R. n. 600 del 1973, quando fa riferimento alla conservazione anche per un termine superiore all'art. 2220 c.c., intende riferirsi alla documentazione per costi dedotti per l'anno accertato (es. ammortamento pluriennale di cespiti) e non anche a movimenti finanziari;- quanto agli anni successivi, nonostante l'assenza di documentazione relativamente ai versamenti dei soci per i pagamenti effettuati dalla società, erano state evidenziate "in dettaglio numerico" le necessità della società priva di liquidità e risulta "possibile" che i soci avessero eseguito versamenti in contanti nelle casse sociali oppure provveduto direttamente ai pagamenti della società, trattandosi di società a ristretta base sociale. La prospettata insussistenza della passività o sopravvenienza attiva, appare una posta contabile artificiosa e la "logica di realizzare una non veritiera predisposizione di passività" è smentita dalla situazione d'illiquidità della società, che aveva potuto far fronte, con le risorse dei soci, a comprovati pagamenti. Con l'appello l'Agenzia delle entrate non aveva contestato tale situazione, anche se il giudice di primo grado non aveva condiviso le conclusioni a cui era giunto l'accertamento perché le risorse acquisite erano servite a coprire determinate esigenze;- era superflua ogni considerazione



sull'art. 88, quarto comma, t.u.i.r. perché presupponeva il riferimento a comportamenti dei soci non posti in essere nel periodo oggetto dell'accertamento.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, a cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Motivi della decisione

1. La controricorrente lamenta che il ricorso sia tout court inammissibile per violazione del principio di autosufficienza, in quanto la ricorrente "nell'espone i fatti di causa ha ommesso di riportare il contenuto anche solo delle parti ritenute rilevanti di tutti gli altri atti processuali dei precedenti gradi di giudizio" e "manca l'allegazione dell'avvenuta deduzione dinanzi al giudice di merito delle motivazioni solo in questa fase dedotte". Le eccezioni, ripetute anche nel corso della trattazione specifica del secondo motivo di ricorso, sono palesemente infondate.

2. Le Sezioni Unite della Corte hanno chiarito che il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 6, c.p.c., quale corollario del requisito di specificità dei motivi, anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021, non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere d'integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (Cass., Sez. U., 8950/2022). Il ricorso contiene tutto quanto necessario a porre il giudice di legittimità in condizione di avere completa cognizione della controversia e del suo oggetto, nonché di cogliere il significato e la portata delle censure sollevate. Che le questioni a fondamento dei motivi di ricorso fossero state dedotte avanti al giudice di merito risulta dalla stessa motivazione della sentenza del giudice di secondo grado.

3. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 22 D.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. Con riferimento all'anno 2001, il giudice di secondo grado ha ristretto la portata dell'art. 22 D.P.R. n. 600 del 1973 esclusivamente alla prospettazione della deducibilità di costi relativi all'anno oggetto dell'accertamento. Anche l'indicazione di una posta passiva di bilancio è potenzialmente idonea a influenzabile il reddito accertabile, in quanto il verificarsi della sua insussistenza può, ai sensi dell'art. 88, primo comma, t.u.i.r., ingenerare una sopravvenienza attiva tassabile.

4. Il primo motivo non è fondato.

4.1 La controricorrente ha eccepito l'inammissibilità del primo motivo sotto plurimi profili. Non va accolta l'eccezione d'inammissibilità fondata sul presupposto che l'Agenzia delle entrate non abbia inteso insistere anche sulla pretesa violazione dell'art. 88, quarto comma, t.u.i.r. respinta dai giudici di appello. A differenza del giudice di primo grado, il giudice di appello non ha ritenuto che potesse trovare applicazione il principio secondo cui la rinuncia del socio ad un credito da finanziamento nei confronti della società, ai sensi dell'art. 88, quarto comma, t.u.i.r., non genera una ripresa reddituale ma ha una evidenza patrimoniale quando la liberazione della società dall'obbligo di restituzione del finanziamento, per effetto della rinuncia, produce per la stessa società il



medesimo effetto dell'apporto di capitale, alla stregua di un conferimento atipico (Cass. 23711/2024). Nel caso in esame non risultava che vi fosse stata una rinuncia dei soci ai crediti. Non può nemmeno affermarsi che con il primo motivo di ricorso, come sempre sostiene la controricorrente, l'Agenzia delle entrate intenda provocare un riesame di questioni di merito precluso nel giudizio di legittimità o sollevare un profilo di violazione di legge che presuppone l'esame di documenti. Dalla sentenza non risulta che alla data d'inoltro dell'invito fosse precluso un accertamento tributario per l'anno d'imposta 2007, mentre l'omesso riferimento a precedenti giurisprudenziali è irrilevante.

4.2 L' art. 22, secondo comma, D.P.R. n. 600 del 1973 prescrive: "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 d'imposta anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del detto codice". La richiesta di documentazione relativa all'anno 2001 era stata inviata alla società nel 2012 dopo che era già trascorso un decennio. Questa Corte ha già affermato, senza che siano evidenziati argomenti che inducano a discostarsi dal precedente, che in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 22, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, nell'imporre la conservazione delle scritture contabili sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, va interpretato nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione, oltre il termine decennale di cui all'art. 2220 c.c., termine pure specificamente previsto, agli effetti tributari, dall'art. 8, comma 5, della legge n. 212 del 2000, opera solo se l'accertamento, iniziato prima del decimo anno, non sia ancora stato definito a tale scadenza, derivandone, diversamente, la protrazione dell'obbligo per una durata direttamente dipendente dalla volontà dell'Ufficio, attesa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento nei termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. 9834/2016).

5. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 115 c.p.c. in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. perché i giudici regionali hanno fondato il loro convincimento non su circostanze provate ma su una valutazione di tipo intuitivo e probabilistico.

6. Il motivo non è fondato.

6.1 Nell'eccepire l'inammissibilità anche del secondo motivo, parte controricorrente asserisce che l'Agenzia delle entrate si duole "in buona sostanza" di una nullità del procedimento per pretesa violazione dell'art. 112 c.p.c. La prospettata interpretazione del motivo non trova alcun riscontro nella lettura del ricorso.

6.2 La violazione dell'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni mentre, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (Cass. 26769/2018, Cass. 26739/2024). Nel caso di specie, non vi è stata inversione dell'onere della prova, non avendo la CTR affermato che spettasse all'Ufficio dimostrare i versamenti dei soci. Partendo dal presupposto che la



contribuente aveva depositato stralcio del libro giornale e ricostruito le cause che avevano originato i finanziamenti, il giudice di appello ha affermato che la società aveva una ristretta base sociale, che la situazione d'illiquidità che giustificava i finanziamenti non era contestata e che i pagamenti dei debiti societari erano stato dimostrati. Il motivo è quindi infondato nella parte in cui lamenta la violazione degli artt. 2697 c.c. e 115 c.p.c. mentre è inammissibile nei termini in cui attraverso tale doglianza intenda, piuttosto, censurare la valutazione in merito effettuata dal giudice di appello.

7. Il ricorso deve pertanto essere respinto. Le spese seguono la soccombenza dell'Agenzia delle entrate e, sulla base dei parametri del D.M. n. 55 del 2014, tenuto conto del valore della controversia, si liquidano come da dispositivo.

8. Stante la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica (Cass. 1778/2016, Cass. 19926/2024 e Cass. 18048/2025) l'articolo 13 comma 1-quater del D.P.R. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore della contribuente, liquidate nella somma di Euro 5.600,00 per compensi, oltre spese generali (15%), Euro 200,00 per esborsi, iva e cpa, come per legge.

