

Civile Sent. Sez. 5 Num. 5753 Anno 2026

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO

Data pubblicazione: 13/03/2026



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28448/2018 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate, rappresentata e difesa dalla Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

KAI S.r.l., Shell Italia Holding S.p.A., con gli avvocati Francesco Capitta e Arianna Valenza

- controricorrenti e ricorrenti incidentali-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 791/2018 depositata il 23/02/2018.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18/02/2026 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

Udito il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Mauro Vitiello, che ha chiesto dichiararsi estinto il giudizio per cessata materia del contendere per quanto riguardo gli avvisi di accertamento n. TMB037P00420 e n. TMB0E7P00252, e rigettarsi il ricorso nel resto.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Uditi l'Avvocato dello Stato Paolo Gentili per l'Agenzia delle entrate e l'Avvocato Francesco Capitta, che hanno chiesto dichiararsi estinto il giudizio nei termini indicati e, per il resto, hanno richiamato le già assunte conclusioni.

FATTI DI CAUSA

1. La KAI S.r.l. (già Shell Italia Aviazione s.r.l.), operante nel settore petrolifero per la commercializzazione del carburante per aviazione (*jetfuel*) per il gruppo Shell Italia (ed interamente posseduta da Shell Italia Holding S.p.A., di cui era consolidata), subiva nel 2012 una verifica fiscale a fini IRES, IRAP e IVA.

2. La verifica fiscale si concludeva nel dicembre 2012 con la notifica del processo verbale di constatazione con il quale l'Agenzia delle Entrate di Milano formulava plurimi rilievi, che poi confluivano nell'emissione di tre avvisi di accertamento ai fini Ires, Irap e per il recupero della c.d. *Robin Tax*, per l'anno di imposta 2010, notificati nel settembre 2015, aventi ad oggetto, in sintesi: i) la ripresa di costi infragruppo ritenuti indeducibili pari ad euro 1.389.576,00; ii) la pretesa impositiva correlata all'imposta definita c.d. *Robin Tax*, in quanto sul maggior imponibile così accertato l'Ufficio aveva altresì applicato la maggiorazione Ires di cui all'art. 81 c. 16 del d.l. 112/2008, modificato dall'art. 27 della legge 23.7.2009 n. 99; iii) la ripresa per costi ritenuti indeducibili per un importo di euro 626.681,00, relativi a "Commissioni per scorte obbligatorie" in quanto non di competenza del 2010, bensì del 2009.

Gli accertamenti erano estesi anche alla Shell Italia Holding S.p.a., quale consolidata della KAI S.r.l.

3. Avverso i predetti avvisi di accertamento le società proponevano distinti ricorsi, deducendo plurimi motivi di doglianza, preliminari e di merito.

3.1. Per quanto ancora rileva, nel merito, con riguardo al primo rilievo le società ricorrenti allegavano che: i) al pari delle altre società del gruppo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Shell operanti nel medesimo settore, KAI S.r.l. era parte di due accordi per la ripartizione dei costi infragruppo (c.d. *Cost Contribution Agreements*) stipulati con la consociata Shell International Petroleum Company Ltd ("SIPCO"), società di diritto inglese e residente ai fini fiscali nel Regno Unito: l'accordo denominato *Cost Contribution Agreement/or Business Support Services* ("accordo BSS") relativo ai costi per le funzioni aziendali centralizzate delle quali KAI S.r.l. usufruiva, quali risorse umane, finanza, informatica, appalti e approvvigionamento, servizi legali e gestione dei crediti; l'accordo denominato *Cost Contribution Agreement for Research and Development and Technical Support Services* ("accordo RDTs"), relativo alle attività di ricerca e sviluppo svolte dal gruppo Shell a livello centrale per lo sviluppo di nuovi prodotti e nuove applicazioni di tecnologie esistenti, la gestione della proprietà intellettuale, lo sviluppo e la fornitura di strumenti di *marketing*, il supporto nell'attività di salute e sicurezza, ii) che gli importi relativi alle attività dei *Cost Contribution Agreements* venivano addebitati secondo un criterio di allocazione dato dal rapporto tra specifici ricavi imputabili al singolo partecipante e ricavi complessivi del "business Aviazione" a livello mondiale, al netto delle transazioni infragruppo e delle imposte indirette eventualmente applicabili.

3.2. Deducevano quindi: la carenza ed illogicità della motivazione alla luce della norma che si pretendeva violata (in relazione all'art. 110, comma 7, del Tuir) ed il rilievo effettivamente contestato, il difetto di inerenza); l'illegittima inversione dell'onere probatorio in violazione dell'art. 2697 c.c.; la non conformità delle contestazioni dell'Ufficio alle Linee Guida OCSE; l'infondatezza della pretesa per violazione delle disposizioni del Tuir; l'idoneità, secondo le Linee Guida dell'OCSE, della documentazione fornita in sede di verifica e in sede di osservazioni al processo verbale di constatazione a legittimare la deduzione dei costi derivanti dai *Cost Contribution Agreements*.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.3. Con riguardo al secondo rilievo le società evocavano l'illegittimità dell'avviso di accertamento avente ad oggetto un'imposta, la c.d. *Robin Tax*, dichiarata incostituzionale.

3.4. In relazione al rilievo attinente alla competenza, le ricorrenti chiedevano che venisse disposta la compensazione tra il debito derivante dalla dichiarazione relativa all'anno 2010 ed il credito spettante in relazione alla dichiarazione per l'anno 2009, non più emendabile.

3.5. Con riferimento all'Irap, le società deducevano l'illegittima applicazione della norma sui prezzi di trasferimento, di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir, e del criterio di inerenza ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 109, comma 5, del Tuir.

4. La CTP di Milano, previa riunione, accoglieva i ricorsi, con annullamento degli atti impositivi impugnati.

5. Proponeva quindi appello l'Agenzia delle Entrate, e la CTR della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, lo accoglieva in parte, limitatamente al rilievo relativo ai costi non di competenza.

6. Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, sorretto da due motivi, l'Agenzia delle entrate e ha resistito con controricorso e ricorso incidentale sorretto da quattro motivi.

7. Il pubblico ministero ha depositato requisitoria scritta, con richiesta di rigetto del ricorso principale.

8. Infine, in prossimità della pubblica udienza, la parte provata ha depositato memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c.

9. Alla pubblica udienza le parti hanno dato concordemente atto che, in relazione agli avvisi di accertamento n. TMB037P00420 (relativo al rilievo in materia di *Robin tax*) e n. TMB0E7P00252 (relativo al rilievo in materia di Irap) vi è stata definizione della lite ex art. 6 del d.l. n. 119/2018.

10. Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Mauro Vitiello, ha chiesto dichiararsi estinto il giudizio per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cessata materia del contendere per quanto riguardo gli avvisi di accertamento n. TMB037P00420 e n. TMB0E7P00252, e rigettarsi il ricorso nel resto.

Parimenti, l'Avvocato dello Stato Paolo Gentili per l'Agenzia delle entrate e l'Avvocato Francesco Capitta hanno chiesto dichiararsi estinto il giudizio nei termini indicati e, per il resto, hanno richiamato le già assunte conclusioni.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Conformemente alle richieste delle parti e del Procuratore generale, deve dichiararsi l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, limitatamente ai motivi che attengono agli avvisi di accertamento n. TMB037P00420 e n. n. TMB0E7P00252, come in dettaglio *infra* precisato.

2. Tanto premesso, con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione degli artt. 109 comma 5 e 110 comma 7 d.P.R. 22.12.1986 n. 917, e dell'art. 2697 c.c.

2.1. Lamenta la ricorrente che la CTR della Lombardia, confermando la pronuncia di primo grado, abbia ritenuto infondato il rilievo dell'Ufficio in merito ai costi riaddebitati alla società italiana dalla capogruppo del Regno Unito, sulla base di due autonome argomentazioni, che articolatamente contesta. La CTR, in primo luogo, aveva osservato che il rilievo dell'Amministrazione si fondava – erroneamente – sul richiamo alla disciplina normativa in materia di *transfer price*, ossia all'art. 110, comma 7 d.P.R. n. 917/1986, laddove, atteso il suo contenuto, esso avrebbe dovuto fondarsi sulla normativa in tema di difetto di congruità e inerenza, vale a dire sull'art. 109 comma 5 dello stesso d.P.R. I giudici di appello, comunque, nel merito, avevano ritenuto sufficiente, ai fini della deducibilità dei relativi costi: -) che i servizi riaddebitati dalla capogruppo inglese, per una parte (attività BBS) fossero "diretti a supportare l'attività

amministrativa funzionale in senso lato al business" della società italiana;
-) che per la restante parte fossero servizi "di utilità generale della multinazionale" "genericamente diretti a supportare attività di sviluppo di nuovi prodotti e tecnologie" (attività di RTDS); -) che la capogruppo avesse "inteso decentrare [...] alla consolidata che a sua volta ne ha tratto diretto beneficio non solo al pari di tutte le società del gruppo ma anche e specificamente in relazione alla propria peculiare attività di impresa".

2.2 In relazione al primo profilo, la censura dell'Amministrazione è fondata.

2.3. In tema di imposte sui redditi, la mancata indicazione, nell'avviso di accertamento, della norma asseritamente violata non è, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione, ove lo stesso indichi i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che permettano al contribuente di esercitare il proprio diritto difensivo, (Cass. Sez. 5, 12/04/2017, n. 9499, Rv. 643920 - 01), e parimenti l'erronea indicazione, nell'avviso di accertamento, della norma di legge in tesi violata non è, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione, previsto dall'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando il recupero si fonda su presupposti di fatto espressamente indicati, i quali, comunque, legittimano la pretesa impositiva, eventualmente anche sulla base di altra disposizione legislativa. (Cass. Sez. 5, 06/03/2002, n. 3257, Rv. 553397 - 01).

2.4. E, dunque, la indicazione della norma violata diviene irrilevante, una volta che la motivazione dell'accertamento individui in modo analitico e chiaro le ragioni di fatto poste a fondamento della ripresa a tassazione.

2.5. E così è nel caso di specie.

Nell'avviso di accertamento in esame, ai fini dell'autosufficienza ritrascritto in ampi estratti nel ricorso, la contestazione in termini di difetto di inerenza era palese e ampiamente argomentata, avendo tra l'altro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'Agenzia delle entrate, dopo una analitica ricostruzione economico-contabile, osservato che «per i servizi in commento, non si riscontra un vantaggio diretto per la Shell Italia Aviazione, in quanto risulta dubbia l'inerenza e il vantaggio diretto che essa ritrae dagli stessi servizi, tranne che per quelli riferibili all'attività di Credit Management (€ 4.271,76), di Information Technology (€58.173,74) e di Human Resources (29.096,19) come desunto dalla documentazione prodotta», che «la documentazione esibita dalla Parte non consente in alcun modo di individuare la connessione di gran parte dei servizi con l'attività espletata dalla società, se non facendo un generico richiamo a funzioni a carattere centralizzato», che «Per alcuni dei servizi in esame, in sostanza, non si può asserire che ci sia stata un'utilità economica diretta per la società in quanto, come precedentemente argomentato, tali servizi si estrinsecano in attività che sembrano più volte a soddisfare esigenze proprie di coordinamento, piuttosto che essere rivolte a soddisfare un bisogno proprio e congeniale al tipo di business condotto da Shell Italia Aviazione, anche considerando l'ulteriore addebito dei servizi correlati resi da Shell Italia S.p.A.», per concludere rilevando che «È principio generale che, ai fini di un'effettiva deducibilità del costo per servizi infragruppo, il vantaggio derivante deve essere specifico per la società fruitrice; essa deve conseguire un vantaggio reale ed effettivo (e comunque effettivamente misurabile), che deve risultare ben distinto dall'attività (generale) di controllo e di coordinamento, tipico della funzione di azionista della capogruppo (o di una sua delegata). E anche tale funzione di coordinamento non si è, sulla base della documentazione prodotta, comunque tradotta in un servizio reso a favore della Shell Italia Aviazione».

Va, inoltre, precisato che il richiamo all'art. 109, comma 7, del Tuir non risulta comunque avulso, in quanto la valutazione dell'inerenza nel caso di specie deve essere condotta in base ai principi affermati da questa Corte in relazione ai contratti infragruppo, ove il tema si pone in termini

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non del tutto simili a quelli generali e ove le questioni dell'inerenza del costo e del suo valore normale, in base alla disciplina del *transfer pricing*, spesso si pongono insieme, pur rimanendo distinte sul piano logico e giuridico.

3. Quanto appena osservato introduce all'esame dalla seconda censura, dovendosi preliminarmente rigettare l'eccezione di inammissibilità sollevata dalle controricorrenti, in quanto non è ravvisabile in essa un contenuto meritoriale, inteso ad ottenere una rivalutazione in fatto; la contestazione attiene, al contrario, alla errata applicazione dei criteri normativi in tema di presupposti per la deduzione dei costi.

3.1. Tanto chiarito, va ancora opportunamente premesso che il fenomeno giuridico ed economico dei gruppi aziendali può astrattamente comportare il diffondersi di operazioni aziendali di tipo difensivo che, nate per la più conveniente allocazione dell'imponibile tra le società associate, sono spesso sfociate in vere e proprie operazioni elusive, il che comporta una particolare rigore, in linea generale, nella valutazione delle operazioni *intercompany* che hanno destato anche l'attenzione dell'OCSE (Cass. 24/07/2013, n. 17955, seguita da molte altre, tra cui di recente Cass. 06/07/2021, n. 19166).

3.2. Secondo un'impostazione ampiamente condivisa da questa Corte (di recente v. Cass. Sez. 5, 27/01/2023, n. 2599, Rv. 666759 - 01), in materia di costi c.d. infragruppo, affinché il corrispettivo, riconosciuto alla capogruppo o alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile dalla società che lo riceve, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata (Cass. 14/12/2018, n. 32422, Rv. 652135 - 01; Cass. 04/10/2017, n. 23164, Rv. 652135 - 01; Cass. 23/11/2015, n. 23027), anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso

stretto (Cass. 05/12/2018, n. 31405; in precedenza Cass. 01/08/2000, n. 10062).

3.3. Esistenza del costo, sua inerenza e utilità, ed infine determinabilità del medesimo sono questioni pertanto diverse, ma logicamente antecedenti alla sua rettifica secondo il valore normale (arg. da Cass. Sez. 5, 27/01/2023, n. 2599, cit.).

3.4. Per consolidata giurisprudenza di questa Corte l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sul contribuente che affermi di aver ricevuto il servizio, in base alle regole generali in tema di costi deducibili (Cass. 18/08/2022, n. 24880; Cass. 04/04/2013, n. 8293; e con riguardo alle operazioni infragruppo Cass. 10/05/2021, n. 12268; Cass. 11/01/2018, n. 439).

3.5. Si è inoltre precisato che, in materia di costi cd. infragruppo, affinché il corrispettivo, riconosciuto alla capogruppo o alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile dalla società che lo riceve, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata, anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso stretto; ne consegue che l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sulla contribuente controllata che affermi di aver ricevuto il servizio, tenuta ad una specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass. Sez. 5, 27/01/2023, n. 2599, Rv. 666759 - 01) e, più analiticamente, si è rilevato che in tema di reddito di impresa, in materia di costi cd. infragruppo, ove la società capofila fornisca servizi o curi direttamente attività di interesse comune alle società del gruppo ripartendone i costi tra le stesse, al fine di coordinare le scelte operative delle imprese formalmente autonome e ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala, affinché il corrispettivo riconosciuto alla

capogruppo sia deducibile, è necessario che la controllata tragga dal servizio remunerato una reale utilità e che questa sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente motivata, sicché la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (cd. "cost sharing agreements") è subordinata alla effettività e inerenza della spesa rispetto all'attività di impresa della controllata e al vantaggio a questa derivato, provato dalla specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita. (Cass. Sez. 5, 14/12/2018, n. 32422, Rv. 652135 - 01; (Cass. Sez. 5, 04/10/2017, n. 23164, Rv. 645653 - 01).

3.6. Alla stregua di tale premessa, questa Corte ha ritenuto che, ove i costi della cui deducibilità si controverte scaturiscano da accordi infragruppo, non può ritenersi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass. 18/07/2014, n. 16480; in termini analoghi v. anche Cass. 28/06/2019, n. 17535).

3.7. Anche la seconda censura veicolata con il motivo in esame è, pertanto, fondata.

3.8. La CTR non si è conformata ai principi superiormente evocati, laddove ha ritenuto integralmente deducibili i costi infragruppo in esame, sulla base di asserzioni dalla manifesta genericità, e segnatamente osservando che i costi erano riferibili da un lato a servizi diretti a supportare l'attività amministrativa funzionale «in senso lato» al *business aviation* che la società consolidata svolgeva al livello italiano, dall'altro a servizi «genericamente diretti a supportare attività di sviluppo di nuovi prodotti e tecnologie», aggiungendo che si tratta «di servizi di utilità generale della multinazionale che la capogruppo» e «la cui inerenza è

ulteriormente dimostrata dal fatto che, proprio per effetto diretto delle prestazioni infragruppo ricevute, KIA ha potuto realizzare nel 2010 un volume di affari pari a 210 milioni di Euro [...] pur avendo una struttura organizzativa costituita da risorse interne assai limitate, pari a 8 dipendenti».

3.9. I giudici di appello hanno così omesso di verificare l'effettiva sussistenza di una relazione specifica, individuabile nel suo contenuto e nel suo valore, tra i servizi e determinate necessità della società italiana, al fine di accertare la sussistenza di una utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che ha ricevuto il servizio, nei termini identificati dalla giurisprudenza di questa Corte.

4. Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 136 Cost. e 81 comma 16 del d.l. 112/2008 modificato dall'art. 27 della legge 23.7.2009 n. 99 (c.d. Robin Tax). L'Amministrazione ricorrente censura la decisione della CTR della Lombardia ove ha respinto l'appello erariale anche nel punto in cui questo insisteva nel pretendere l'applicazione, sul maggior imponibile accertato, della maggiorazione Ires di cui alle norme invocate (la c.d. *Robin Tax*).

Il motivo non deve essere esaminato, in conseguenza della definizione, *in parte qua*, della lite.

5. Con il primo motivo di ricorso incidentale le società contribuenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, della L. 212/2000 e dell'art. 2043 c.c.

5.1. La KAI S.r.l. osserva in particolare: i) che l'Ufficio ha contestato l'erronea deduzione nel 2010 di costi di competenza del 2009; ii) di avere espressamente riconosciuto, già in sede di verifica fiscale di aver dedotto tali costi nel 2010, anziché nel 2009 per mero errore. A tale riguardo, nei ricorsi introduttivi del presente giudizio aveva rilevato che il pagamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'imposta relativa al disconoscimento dei costi non correttamente imputati in violazione delle norme sulla competenza comporterebbe il diritto al rimborso della maggiore imposta pagata per il periodo di imposta 2009, non avendo la società dedotto tale costo nel 2009, anno di effettiva competenza del costo ed ha chiesto di «annullare il Rilievo Competenza in esame disponendo l'autonoma compensazione tra il debito derivante dalla dichiarazione relativa all'anno 2010 ed il credito che spetta in relazione alla dichiarazione per l'anno 2009».

5.2. Con il motivo in esame la parte si duole della statuizione della CTR della Lombardia che, in riforma della decisione di primo grado, non ha accolto la richiesta di compensazione ed ha confermato la legittimità della ripresa a tassazione.

5.3. La società contribuente, adducendo un errore di fatto o di diritto commesso nella redazione della dichiarazione, ribadisce la richiesta di poter esercitare la facoltà di procedere alla sua correzione e modifica anche in sede contenziosa, a prescindere dai termini previsti in caso di dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 e dall'istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

5.4. Il motivo non è fondato, dovendosi qui richiamare il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui in tema di reddito d'impresa, il recupero dei costi in base al criterio di competenza temporale non determina una duplicazione di imposta in quanto la dichiarazione del costo in una determinata annualità consente l'accertamento dell'Ufficio sulla base del corretto impiego di detto criterio, non essendo consentito al contribuente di scegliere il periodo in cui registrare le passività secondo la propria convenienza, così da alterare i risultati economici dell'esercizio, mentre, in caso di effettivo pagamento per due volte della medesima imposta, dispone dei rimedi ordinamentali della dichiarazione integrativa e del rimborso. (Cass. Sez. 5, 15/07/2020, n. 15019, Rv. 658423 - 01).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5.5. Va ancora a tale riguardo, ribadito che in tema di reddito d'impresa, non è consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, neppure al dichiarato fine di bilanciare componenti attivi e passivi del reddito e pur in assenza della configurabilità di un danno per l'erario, atteso che le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 TUIR vigente "ratione temporis" (oggi art. 109 TUIR), sono vincolanti sia per il contribuente che per l'erario e, per la loro inderogabilità, non richiedono né legittimano un qualche giudizio sull'esistenza o meno di un danno erariale, per modo che appare decisamente irrilevante l'eventuale (anche effettiva) insussistenza dello stesso nel caso concreto. (Cass. Sez. 5, 19/05/2022, n. 16093, Rv. 664722 - 01).

5.6. Diversamente opinando, e ritenendo ammissibile la compensazione con diversi periodi di imposta, si violerebbe il principio secondo cui in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 (attuale art. 109) del d.P.R. n. 917 del 1986, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cass. Sez. 5, 27/10/2020, n. 23521, Rv. 659641 - 01).

5.7. L'inerzia del contribuente nel ricorrere ai rimedi ordinamentali della dichiarazione integrativa e del rimborso non può rilevare al fine di una eventuale deroga all'affermato principio, né, infine, la scelta di dedurre un componente negativo del reddito deduzione in uno specifico esercizio può ricondursi all'ambito dell'errore piuttosto che a quello della volontà.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6. Con il secondo motivo di ricorso incidentale parte contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma 1, num. 4, c.p.c. la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulle eccezioni preliminari relative alla non applicazione all'Irap della normativa sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir, in via subordinata e condizionata alla denegata ipotesi di accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale.

7. Con il terzo motivo di ricorso incidentale si lamenta, in via subordinata al secondo motivo del ricorso incidentale, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'Art. 110, comma 7, del Tuir e dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 conseguente alla natura non retroattiva dell'art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013.

8. Infine, con il quarto motivo di ricorso incidentale si deduce, sempre in via subordinata al secondo motivo del ricorso incidentale, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 e dell'art. 109, comma 5, del Tuir.

9. I motivi secondo, terzo e quarto del ricorso incidentale non devono essere esaminati, in conseguenza della definizione, *in parte qua*, della lite ex art. 6 d.l. 119/2018.

10. In conclusione, il ricorso principale va accolto in relazione al primo motivo, il primo motivo del ricorso incidentale va rigettato, e nel resto va dichiarata la cessazione della materia del contendere per intervenuta definizione della lite; la sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiara l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere in relazione al secondo motivo di ricorso principale ed al secondo, terzo e quarto motivo di ricorso incidentale;

accoglie il primo motivo del ricorso principale, rigetta il primo motivo del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18/02/2026.

Il Consigliere est.

Gian Paolo Macagno

La Presidente
Roberta Crucitti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale