



LA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

25760.20

Composta da		Oggetto:
Roberta Crucitti	-Presidente-	N.R.G. 26537/2013
Andreina Giudicepietro	-Consigliere rel.-	Cron. 25760
Michele Cataldi	-Consigliere-	UC - 14/07/2020
Marcello Maria Fracanzani	-Consigliere-	
Andrea Venegoni	-Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26537/2013 R.G. proposto da

(omissis) s.r.l., in persona del rappresentante legale *p.t.*,
rappresentata e difesa dagli avv.ti (omissis) e (omissis) ed elettivamente
domiciliata presso il loro studio in (omissis) ;

-ricorrente - controricorrente²⁶¹ incidentale-

CONTRO

1578
2020
Agenzia delle entrate, in persona del direttore *p.t.*, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi,
n. 12, è domiciliata;

-controricorrente - ricorrente²⁶¹ incidentale-

avverso la sentenza n. 28/08/13 della Commissione tributaria regionale della Toscana,
depositata il 2 aprile 2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 luglio 2020 dal consigliere
Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

la società (omissis) s.r.l. ricorre con tre motivi avverso l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n. 28/08/13 della Commissione tributaria regionale della Toscana, depositata il 2 aprile 2013 e non notificata che, in controversia relativa alla presunta illegittimità della deduzione di costi diversi, ammontanti rispettivamente a 650.000,00 euro, a 416.972,00 euro ed a 6.455,00 euro (questi ultimi per pubblicità), ha accolto parzialmente l'appello della società contribuente, dichiarando illegittimi i rilievi concernenti il recupero a tassazione del costo di 416.972,00 euro, nonché il recupero a tassazione delle spese di pubblicità, confermando per il resto la sentenza impugnata della Commissione tributaria provinciale di (omissis), che aveva respinto il ricorso della società;

in relazione al costo di euro 650.000,00, corrispondente alla somma corrisposta dalla società ricorrente a titolo di risarcimento del danno a causa della fornitura di prodotti difettosi alla sua principale cliente, la (omissis) s.r.l., società che deteneva il controllo totalitario della ricorrente e che aveva rivenduto i prodotti alla società americana (omissis), i giudici di secondo grado hanno condiviso la considerazione della Commissione provinciale, secondo cui la totale assenza di documentazione proveniente dal soggetto asseritamente danneggiato deponeva a favore della tesi dell'Ufficio inerente al disconoscimento del costo contestato;

secondo la C.t.r, infatti, la società appellante non sarebbe stata in grado di indicare anche un solo atto e/o documento dal quale sarebbe scaturita la rivendicazione risarcitoria della ditta americana;

per quanto riguarda il rilievo concernente il recupero a tassazione del costo di euro 416.972,00, relativo ad uno sconto sul prezzo dei supporti informatici acquistati dalla (omissis) s.r.l., che erano risultati incompleti, la C.t.r. ha ritenuto, invece, che la società appellante aveva provato l'effettività dei danni lamentati ed aveva fornito elementi presuntivi attendibili in tal senso, sussistendo documentazione attestante la contestazione della fornitura;

infine, in relazione al rilievo concernente il recupero a tassazione delle spese di pubblicità, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha ritenuto, con motivazione assorbente, che l'inesistenza di un sottostante accordo contrattuale redatto per iscritto non fosse, stante l'esiguità della sponsorizzazione, elemento ostativo al riconoscimento del costo dichiarato;

a seguito del ricorso l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a due motivi, al quale la società ricorrente, a sua volta, resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio del 14 luglio 2020;

CONSIDERATO CHE:

con il primo motivo di ricorso la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 75, primo comma (ora art. 109, primo comma), d.P.R. 22 dicembre 1987, n.917 (T.u.i.r.), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ.;

in relazione alla deducibilità del costo di euro 650.000,00, la società ricorrente rileva che l'oggetto del contendere in appello era se tale componente negativa del reddito fosse assistita, alla luce della documentazione versata in atti, dal requisito della "certezza", richiesto dall'art. 109, primo comma, del T.U.I.R.;

secondo la contribuente, in base a tutte le evidenze documentali, tra cui l'atto di transazione, la cui effettività non è stata posta in discussione in corso di causa, si deve escludere la fondatezza della conclusione dei giudici di appello, secondo cui la componente negativa era "incerta";

la ricorrente precisa, infatti, che un conto è contestare l'inesistenza oggettiva di un costo, nel qual caso è ragionevole ritenere che il contribuente sia onerato di fornire la prova delle trattative che hanno condotto alla conclusione di quel medesimo contratto, un altro conto è contestare l'insufficiente documentazione di un costo, come nel presente processo;

in tale ultimo caso, infatti, l'ente impositore non contestava l'inesistenza del rapporto contrattuale, ma richiedeva di provare un ulteriore elemento, non rilevante, cioè il titolo giuridico della transazione;

con il secondo motivo di ricorso la ricorrente censura la violazione dell'art. 112 cod.proc.civ. e dell'art. 7 del d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod.proc.civ.;

secondo la società contribuente, la pronuncia d'appello è affetta da nullità poiché, pur essendo tema del decidere quello della deducibilità del costo di cui trattasi, per essere o meno documentato, la C.t.r. ha giustificato la statuizione di primo grado in ordine alla sua indeducibilità, assumendo che la mancata prova da parte della società delle contestazioni dei clienti, che hanno poi dato luogo alla conclusione della transazione, avrebbe palesato l'inesistenza dello stesso rapporto contrattuale sottostante;

la ricorrente, formula, riassuntivamente il seguente quesito: *"Incorre nella violazione del principio della domanda e dell'onere di allegazione la pronuncia di*

appello che, a fronte di un tema del decidere costituito dalla deducibilità del costo, per il suo carattere o meno certo, ai sensi dell'art. 109 del T.U.I.R., tuttavia, statuisce per l'indeducibilità della componente negativa, assumendo l'inesistenza del sotteso rapporto contrattuale di transazione per la mancata prova, da parte del contribuente, delle trattative e delle contestazioni che hanno condotto alla stipula di tale medesimo atto";

con il terzo motivo di ricorso la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod.civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ.;

secondo la ricorrente, nell'ipotesi in cui la Corte di Cassazione ritenesse che l'oggetto del processo di appello fosse costituito, non dalla "certezza" della componente negativa, ma dall'inesistenza di tale costo, la pronuncia impugnata sarebbe incorsa nella violazione dei principi e delle disposizioni di cui all'art. 2697 c.c.;

infatti, competerebbe all'Amministrazione finanziaria fornire la prova dell'inesistenza dell'operazione che ha dato origine al costo della cui deducibilità si discute, mentre al contribuente spetterebbe provarne gli elementi contrari;

i motivi, da esaminare congiuntamente, perché connessi, sono infondati e vanno rigettati;

infatti, secondo l'orientamento costante di questa Corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del d.P.R. n. 597 del 1973 e del d.P.R. n. 598 del 1973, che del d.P.R. n. 917 del 1986, incombe al contribuente (vedi, *ex multis*, Sez. 5, Sentenza n. 10269 del 26/04/2017);

la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa comporta il venir meno dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi (vedi Sez. 5, Sentenza n. 33915 del 19/12/2019, che, nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, ha ritenuto che la prova a carico del contribuente non potesse consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità

formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia);

è stato altresì affermato che, in tema di redditi d'impresa, il requisito dell'inerenza dei costi deducibili attiene alla compatibilità, coerenza e correlazione di detti costi non ai ricavi in sé, bensì all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Sez. 5, Sentenza n. 30366 del 21/11/2019; Sez. 5, Sentenza n. 902 del 17/01/2020, quest'ultimo in fattispecie in cui la S.C. ha escluso tale requisito non avendo la società contribuente provato la correlazione esistente tra la perdita derivante dalla stipulazione di un contratto di "interest rate swap" e la finalità di copertura di operazioni attinenti all'attività d'impresa);

nel caso di specie, il giudice di appello ha correttamente applicato i suddetti principi, in quanto ha ritenuto che il contribuente, sul quale ricadeva l'onere della prova, non avesse dimostrato la certezza ed inerenza dei costi sostenuti, non essendo sufficiente a tal fine l'atto di transazione intercorso tra la ricorrente e la società controllante, la quale assumeva di aver subito un danno per la fornitura di prodotti difettosi, rivenduti ad una società americana;

la C.t.r. evidenzia la fondatezza delle argomentazioni del giudice di prime cure, che aveva ritenuto che la rilevante entità pecuniaria del costo avrebbe dovuto trovare specifici riscontri documentali nelle contestazioni del cliente americano;

secondo la C.t.r. ai fini probatori non è sufficiente la relazione interna della società ricorrente e la dichiarata riduzione degli ordinativi effettuati dal cliente americano alla (omissis) s.r.l., nè, infine, l'atto di transazione tra controllata e controllante, tra l'altro privo di data certa;

il giudice di appello, correttamente argomentando in base ai principi sopra esposti, ritiene che tali elementi non siano sufficienti a provare la certezza e la correlazione di detti costi all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi, a fronte della totale assenza di documentazione proveniente dal soggetto asseritamente danneggiato e della mancanza di prova della rivendicazione risarcitoria della società americana;

atteso il rapporto tra le due società (l'una con il controllo totalitario sull'altra) e la mancanza di documentazione sull'effettivo verificarsi del danno lamentato, il giudice del merito, senza incorrere nelle denunciate violazioni di legge, ha ritenuto, con ragionamento in fatto, insindacabile in questa sede, che la contribuente non avesse adempiuto al proprio onere probatorio e non avesse superato la contestazione dell'amministrazione finanziaria, secondo cui la deduzione del costo rispondeva a

mere esigenze di pianificazione fiscali e non era attinente ad esigenze economiche dell'attività imprenditoriale;

passando al ricorso incidentale, con il primo motivo, relativo al disconoscimento della nota di credito dell'ammontare di 416.972,00 euro, l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1987, n.917 (T.u.i.r.), 2697 cod.civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ. ed omessa considerazione di fatti decisivi ai fini della soluzione della controversia, nonché per illogicità, irragionevolezza e contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c.;

secondo l'Agenzia delle entrate, i giudici di secondo grado, seguendo un *iter* motivazionale illogico ed irrazionale, hanno ritenuto bastare a documentare un abbuono/sconto dell'ammontare di 416.972,00 euro, una semplice lettera, con la quale la (omissis) s.r.l. contesta alla ricorrente la fatturazione della fornitura a prezzo intero e richiede uno sconto del 20%, in considerazione del fatto che i prodotti, incompleti, avevano richiesto un'ulteriore fase lavorativa, assolta da dipendenti della (omissis) s.r.l.;

l'Agenzia rileva che la C.t.r. ha ommesso l'ovvio rilievo che lo spostamento di personale da un luogo di lavoro all'altro impone tutta una serie di adempimenti, contemplati dalla legislazione lavoristica a varie latitudini di cui, verosimilmente, non può non rimanere traccia documentale;

sul punto, il giudice di merito ha ragionato seguendo il seguente ~~il~~ parallelo logico: se è corretto lasciare esente da censure il rilievo relativo al recupero a tassazione della fattura emessa in seguito alla transazione, sulla base della mancata documentazione delle contestazioni intervenute fra le parti contrattuali circa la qualità dei prodotti forniti e l'avvenuto risarcimento del danno, simmetricamente è corretto annullare il disconoscimento della nota di credito di 416.972,00 euro, emessa per la difettosità dei prodotti forniti, sulla base dell'avvenuta documentazione, ad opera della ricorrente, delle contestazioni intervenute tra le parti contrattuali;

secondo l'Agenzia delle entrate, invece, attese le modalità e la natura dei rapporti che hanno originato l'addebito di cui alla nota di credito in oggetto, la società ordierna ricorrente non è stata in grado di assolvere all'onere probatorio in ordine all'effettività del costo contabilizzato;

il motivo è fondato e va accolto;

invero, il giudice di appello ritiene provata l'effettività dei danni lamentati dalla (omissis) s.r.l. sulla base della mera contestazione della difettosità dei prodotti posta a

base dell'emissione della nota di credito, facendo generico riferimento alla documentazione in atti (in particolare ai documenti allegati all'atto di appello ai nn.16, 17 e 18, di cui non chiarisce natura e contenuto);

nel controricorso, la società contribuente indica quali documenti contraddistinti dai nn.16 e 17 rispettivamente l'accordo per la fornitura e la lettera di contestazione con la richiesta di applicazione dello sconto del 20%, che troverebbero riscontro in ulteriori documenti, dai quali era dato evincersi la riduzione delle forniture nell'anno in contestazione;

secondo l'Agenzia delle entrate, invece, l'unico documento rinvenuto (la lettera datata 2-3-2004 a mezzo della quale la ^(omissis) s.r.l. richiedeva l'emissione della nota di credito) non indicava i criteri di determinazione del "contributo", lasciando intendere una discrezionalità assoluta nella determinazione dello sconto;

la C.t.r. afferma che la società contribuente avrebbe fornito elementi presuntivi attendibili nel senso dell'effettività ed inerenza dei costi di cui alla nota di credito, ma non chiarisce quali siano tali elementi ed in che modo costituiscano il supporto probatorio necessario ai fini della deducibilità del costo, considerata, per altro, la situazione di compenetrazione proprietaria tra le due società;

il giudice di appello, quindi, non risulta aver fatto corretta applicazione delle norme di cui all'art.109 T.u.i.r. e 2697 cod. civ., non avendo verificato la certezza e, conseguentemente, l'inerenza e la congruità dei costi portati dalla società in diminuzione dei ricavi;

il profilo attinente al difetto di motivazione va invece dichiarato inammissibile, trovando applicazione *ratione temporis* (ai sensi dell'art. 54, co. 3, d.l. n. 83/2012) il nuovo testo dell'art. 360, primo comma, nr. 5 cod.proc.civ., in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva all'11 settembre 2012, sicchè il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di "*omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*";

ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività";

al compito assegnato alla Corte di Cassazione dalla Costituzione resta estranea una verifica della sufficienza e della razionalità della motivazione sulle *quaestiones facti*, la quale implichi un raffronto tra le ragioni del decidere adottate ed espresse

nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice di merito;

l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti;

con il secondo motivo di ricorso incidentale, relativo al disconoscimento delle spese per prestazioni pubblicitarie di sponsorizzazione rese della società (omissis)

(omissis) per la stagione agonistica 2003/2004, per l'ammontare di 6.455,70 euro, l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1987, n.917 (T.u.i.r.), 2697 cod.civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), nonché omessa e/o errata considerazione di fatti decisivi per il giudizio e per illogicità/irragionevolezza/contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod.proc.civ.;

secondo la ricorrente incidentale, la criticità della sentenza impugnata sarebbe ravvisabile *nell'iter* logico - deduttivo articolato dai giudici di secondo grado, a mente del quale la spesa in oggetto, pur non risultando documentata, meriterebbe comunque di essere dedotta in ragione dell'esiguità della stessa;

tali considerazioni risulterebbero del tutto illogiche e irragionevoli, presupponendo come legittima la deduzione di poste negative di reddito, anche laddove le stesse appaiano sostanzialmente non documentate, assunto a tal uopo sufficiente l'irrisorietà dell'esborso, contrariamente a quanto previsto dalle norme in materia (artt.109 T.u.i.r. e 2697 cod. civ.);

anche tale motivo è fondato, in quanto, sebbene il costo sia di modesta entità, deve essere adeguatamente documentato, con il contratto o in altro modo (sul punto vedi Cass. , Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8981 del 06/04/2017);

pertanto, rigettato il ricorso principale, in accoglimento del ricorso incidentale la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.t.r. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte, accoglie il ricorso incidentale, rigettato quello principale;

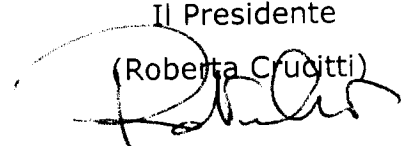
cassa la sentenza impugnata e rinvia, in relazione ai motivi accolti del ricorso incidentale, alla C.t.r. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

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

Così deciso in Roma il 14 luglio 2020

Il Presidente

(Roberta Crucitti)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 13 NOV 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

