

25/27/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto: Tributi
Irpef 2007-2008
Accertamento sintetico

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Paolo Di Marzio	- Presidente -
Maria Giulia Putaturo Donati	- Consigliere relatore -
Viscido di Nocera	
Lorenzo Delli Priscoli	Consigliere-
Salvatore Saija	Consigliere-
Andrea Penta	Consigliere

Oggetto

RGN 22694/2021

Cron. 25427

cc 24/05/22

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 22694 del ruolo generale dell'anno 2021,
proposto

Da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrente -

Contro

(omissis) rappresentato e difeso, giusta procura
speciale allegata al controricorso dall'Avv. (omissis)

5339
22

elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv.to (omissis)
(omissis)

- controricorrente-

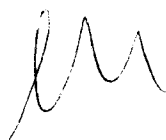
per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Basilicata n. 110/01/2021, depositata in data 6 maggio 2021 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 24 maggio 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

RILEVATO CHE

- l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata aveva rigettato l'appello proposto nei confronti di (omissis)
(omissis) avverso la sentenza n. 55/01/2020 della Commissione Tributaria Provinciale di Matera che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dal contribuente, esercente attività di costruzione di strade, autostrade e piste aereoportuali, avverso avviso di accertamento n. (omissis) con il quale l'Ufficio aveva recuperato a tassazione, costi ritenuti indeducibili, ai fini Irpef e Irap, e indetraibili, ai fini Iva;

-la CTR, nel confermare la sentenza di primo grado, per quanto di interesse ha osservato che: 1) le spese sostenute per l'acquisto di generi alimentari, ad avviso dell'Amministrazione quantitativamente sproporzionate, erano da considerare congrue e inerenti all'attività di impresa in quanto – in considerazione dell'attinenza temporale degli acquisti con le festività natalizie, del fatturato annuo complessivo dell'impresa, del numero di persone da omaggiare – trattavasi di beni



da utilizzare per confezionare cesti natalizi da regalare a clienti, fornitori e dipendenti, a scopo di rappresentanza, con finalità promozionali o di pubbliche relazioni in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici, coerentemente con le consolidate pratiche commerciali; 2) erano altresì da considerare inerenti all'attività di costruzione le spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali all'esercizio della medesima (flessometri, le coppie di rofotoni puliunto, costi per servizi di grafica pubblicitaria sui mezzi, tute e giubbini da lavoro, per servizi di volantinaggio pubblicitario per rendere nota la disponibilità di macchine spargisale, spalaneve e pronto intervento) considerata la mera assertività delle argomentazioni dell'Amministrazione circa la antieconomicità delle stesse; 3) con riguardo alle perdite e sopravvenienze passive, le relative schede contabili prodotte nel giudizio di primo grado non risultavano essere state contestate dall'Ufficio e rappresentavano valida documentazione probatoria;

- il contribuente resiste con controricorso;

-sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 108 e 109 TUIR 2697c.c. per avere la CTR – a fronte del rilievo della antieconomicità dei costi – affermato che *"l'opportunità di un costo non può essere sindacata dell'A.F."*, senza che il contribuente avesse provato la certezza, veridicità e inerenza delle spese contestate con un idoneo supporto documentale limitandosi genericamente a sostenere la destinazione degli acquistati generi alimentari per confezionare cesti



natalizi per i clienti, in ordine alla quale il giudice di appello non aveva espresso alcuna specifica valutazione probatoria;

- il motivo si profila inammissibile;

- in base all'art. 366, comma 1, n. 4 c.p.c., il ricorso per cassazione deve contenere, a pena di inammissibilità, i motivi per i quali si richiede la cassazione, aventi carattere di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata, il che comporta l'esatta individuazione del capo di pronuncia impugnata e l'esposizione di ragioni che illustrino in modo intelligibile ed esauriente le dedotte violazioni di norme o principi di diritto, ovvero le carenze della motivazione, restando estranea al giudizio di cassazione qualsiasi doglianza non riguardante il "*decisum*" della sentenza gravata (così ad es. sez. 5 n. 17125 del 2007 e sez. 1 n. 4036 del 2011). In altri termini, l'esercizio del diritto d'impugnazione di una decisione giudiziale può considerarsi avvenuto in modo idoneo soltanto qualora i motivi con i quali è esplicito si traducano in una critica della decisione impugnata e, quindi, nell'esplicita e specifica indicazione delle ragioni per cui essa è errata, le quali, per essere enunciate come tali, debbono concretamente considerare le ragioni che la sorreggono e da esse non possono prescindere, dovendosi, dunque, il motivo che non rispetti tale requisito considerarsi nullo per inidoneità al raggiungimento dello scopo. In riferimento al ricorso per cassazione tale nullità, risolvendosi nella proposizione di un "non motivo", è espressamente sanzionata con l'inammissibilità ai sensi della citata disposizione (così Cass., sez. 5, n. 37402 del 2021; Cass., sez. 5, n. 21296 del 2016; Sez. 6 - 5, n. 187 del 08/01/2014; Sez. 5, n. 17125 del 03/08/2007; sez. 3, n. 359 del 2005 e altre); nella specie, il motivo difetta in punto di specificità, completezza e riferibilità alla sentenza impugnata, limitandosi ad aggredire un passaggio della pronuncia (*"l'opportunità di un costo non può essere sindacata dall'AF"*) che



richiama il contenuto della sentenza n. 21405/2017 di questa Corte in tema di valutazione della congruità e inerenza dei costi;

- con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/92 per avere la CTR, con una motivazione apparente, affermato che: 1) le *"censure di appello appaiono rivolte a sostenere la legittimità dell'atto di accertamento impugnato dal contribuente piuttosto che consistere in censure puntuali al percorso logico argomentativo posto a fondamento della motivazione dalla CTP"*, ancorché la legittima riproposizione in appello delle tesi dell'Ufficio si concretasse in una precisa censura mossa alla sentenza impugnata; 2) *"le spese sostenute dal sig. Di Marzio erano inerenti in quanto aventi ad oggetto generi alimentari da utilizzare per confezionare cesti natalizi da regalare a clienti, fornitori e dipendenti"* senza chiarire da quali elementi avesse desunto la destinazione dei generi alimentari a quei soggetti e non invece alla famiglia o ad altri soggetti non in rapporto professionale con l'imprenditore-contribuente; 3) la attinenza temporale degli acquisti con le festività natalizie, il fatturato annuo complessivo dell'impresa e il gran numero dei clienti, fornitori e dipendenti da omaggiare giustificavano l'inerenza delle spese di generi alimentari senza che, ad avviso della ricorrente, tali elementi provassero l'effettiva esistenza di quei donativi a soggetti in rapporto professionale con l'impresa;

- il motivo si profila in parte inammissibile e in parte infondato;

-il mezzo è inammissibile nella parte in cui denuncia la motivazione apparente della sentenza impugnata per avere la CTR affermato che le *"censure dell'Ufficio appaiono rivolte a sostenere la legittimità dell'atto di accertamento impugnato dal contribuente piuttosto che consistere in censure puntuali al percorso logico argomentativo posto a fondamento della motivazione dalla CTP"* in quanto tale enunciato



non si risolve in una pronuncia di inammissibilità per difetto di motivi specifici ex art. 53 del d.lgs. n. 546/92, avendo il giudice di appello pronunciato nel merito delle doglianze medesime e, pertanto, il motivo, sotto tale profilo, non coglie la *ratio decidendi*;

-infondato è poi il motivo nella parte in cui denuncia la motivazione apparente della sentenza impugnata in ordine alla ritenuta inerenza all'attività di impresa delle spese sostenute per gli acquisti di generi alimentari;

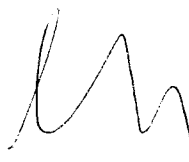
-invero, premesso che per giurisprudenza di questa Corte una sentenza è inficiata da "*motivazione apparente*" allorquando la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio (*ex multis*: Cass., Sez. 5[^], 7 aprile 2017, n. 9105) e, quindi, tale da non attingere la soglia del "*minimo costituzionale*" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (*ex multis*: Cass., Sez. 1[^], 30 giugno 2020, n. 13248), nella specie, la CTR ha ritenuto deducibili le spese sostenute per gli acquisti di generi alimentari in quanto congrue ed inerenti all'attività di impresa, essendo finalizzate, quali "spese di rappresentanza", a promuovere la notorietà e l'immagine di quest'ultima attesa la destinazione di tali beni per la composizione di cesti natalizi da regalare a clienti, fornitori e dipendenti anche in considerazione della attinenza temporale degli acquisti con le festività natalizie, del fatturato annuo complessivo dell'impresa e del numero delle persone in rapporto professionale con l'imprenditore da omaggiare; è dunque palese la *ratio decidendi* e l'iter logico- giuridico seguito dal giudice di appello per la formazione del proprio convincimento in ossequio al principio di diritto secondo cui ai fini della deduzione dei costi le spese di rappresentanza sono quelle "sostenute

per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine" (Cass. n. 10440 del 2021);

- con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR omesso di pronunciare sui motivi di appello relativi alla *"Violazione dell'art. 109 del TUIR, indeducibilità delle quote di ammortamento"* e *"Violazione dell'art. 101 del TUIR. Legittimo recupero della sopravvenienza passiva"* né tantomeno sulla questione della inidoneità della fattura a giustificare la deduzione dei costi in ragione della incongruenza dei dati indicati in quest'ultima e della discrasia con le registrazioni effettuate in contabilità;

- il motivo è infondato;

- premesso che costituisce violazione della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, e configura il vizio di cui all'art. 112 cod. proc. civ., l'omesso esame di specifiche richieste o eccezioni fatte valere dalla parte e rilevanti ai fini della definizione del giudizio, che va fatto valere ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. (Cass. n. 22759 del 2014; n. 6835 del 2017; Cass. 28580 del 2021) nella specie, la CTR: 1) con riguardo al motivo di appello relativo alla assunta *"Violazione dell'art. 109 del TUIR, indeducibilità delle quote di ammortamento"* ha ritenuto inerenti all'attività di costruzione le spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali all'esercizio della medesima (flessometri, coppie di rofotoni puliunto, costi per servizi di grafica pubblicitaria sui mezzi, tute e giubbini da lavoro, per servizi di volantinaggio pubblicitario per rendere nota la disponibilità di macchine spargisale, spalaneve e pronto intervento) considerata la mera assertività delle argomentazioni dell'Amministrazione circa la

7 

antieconomicità delle stesse; ciò in conformità con l'orientamento di questa Corte secondo cui *"In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 75, comma 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, ora art. 109, comma 5, del medesimo d.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente"* (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 30366 del 21/11/2019). *In tema di IVA, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato* (Cass., Sez. 5, Sent. n. 18904 del 17/07/2018); peraltro, la pronuncia di infondatezza dell'appello dell'Ufficio ha implicato anche il rigetto (implicito) delle argomentazioni svolte in merito alla divergente indicazione dell'aliquota Iva sulla fattura (20% in luogo del 21%) e alla discrasia tra l'imponibile indicato in fattura (euro 50.000,00) e quello sul registro Iva (euro 50.416,67) con calcolo su quest'ultimo importo delle quote di ammortamento parti a euro 5.041,67; invero, *non ricorre il*



vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito. È quindi sufficiente quella motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi" (Cass., Sez. 5, Ord. n. 7662 del 02/04/2020); 2) con riguardo al motivo di appello concernente "Violazione dell'art. 101 del TUIR. Legittimo recupero della sopravvenienza passiva" la CTR ha puntualmente affermato che le schede contabili afferenti alle sopravvenienze passive, prodotte nel giudizio di primo grado con la nota di deposito documenti del 14.6.2019 risultavano dalla sentenza non contestate dall'Ufficio e rappresentavano valida documentazione probatoria;

-in conclusione, il ricorso va rigettato;

-le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

-rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016, Rv. 638714);

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, al pagamento delle spese processuali che liquida in euro 5.600,00, euro 200,00 per esborsi, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma il 24 maggio 2022

Il Presidente