



10111.17

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CÔRTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Art. 109 TUIR - Spese di pubblicità e di rappresentanza

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Stefano BIELLI - Presidente -
- Ernestino Luigi BRUSCHETTA - Consigliere - R.G.N. 21062/2012
- Rosario CAIAZZO - Consigliere - Cron. 10.001
- Giuseppe FUOCHI TINARELLI - Consigliere Rel. - UP - 08/03/2017
- Giuseppe TEDESCO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 21062/2012 R.G. proposto da **Agenzia delle entrate**, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **Spa**, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) e dall'Avv. (omissis), con domicilio eletto presso quest'ultimo, in (omissis), giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *controricorrente* -

- *ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 152/22/11, depositata il 21 ottobre 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 8 marzo 2017 dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli;

8/5/2017

Handwritten mark resembling a stylized 'L' or '4'.



udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Immacolata Zeno, che ha concluso chiedendo il rigetto del primo motivo, assorbito il secondo, e l'inammissibilità degli altri motivi del ricorso principale e del ricorso incidentale; in subordine l'accoglimento, per quanto di ragione, del ricorso principale quanto ai motivi da dieci a sedici, il rigetto del ricorso incidentale.

udito l'Avv. (omissis) che si riporta al ricorso;

udito l'Avv. (omissis) e l'Avv. (omissis) che chiedono l'accoglimento del ricorso incidentale e il rigetto del principale;

RITENUTO IN FATTO

La CTR della Lombardia, con la sentenza in epigrafe, in parziale accoglimento dell'appello della società (omissis) Spa, esercente attività di promozione, organizzazione e gestione di manifestazioni fieristiche nel settore delle pelli, del cuoio e materiali alternativi, riformava la decisione della CTP di Milano ed annullava l'avviso di accertamento per l'anno 2003 a fini IRPEG ed IRAP e riduceva l'importo per quello dell'anno 2004 ai fini IVA ed IRAP, entrambi adottati per l'indebita detrazione di costi non documentati o non inerenti ovvero in misura superiore al consentito.

Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate affidato a sedici motivi. La contribuente resiste con controricorso e propone ricorso incidentale con un motivo, che illustra con memoria ex art. 378 c.p.c. con cui produce anche sentenza penale di assoluzione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. È inammissibile, preliminarmente, la produzione documentale operata dalla contribuente con la memoria ex art. 378 c.p.c., che autorizza solo il deposito di memoria, né potendosi ritenere detta produzione riconducibile all'art. 372 c.p.c., di cui mancano i requisiti formali e sostanziali, trattandosi di atto che non attiene all'ammissibilità del ricorso o del controricorso.

2. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 112



c.p.c., per aver la CTR omissa di statuire sull'eccezione di inutilizzabilità della documentazione prodotta dalla contribuente solo in giudizio.

2.1. Con il secondo motivo denuncia, in via subordinata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, primo comma, nn. 1, 3 e 4, e 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, per aver la CTR utilizzato ai fini della decisione la documentazione allegata dalla contribuente e non esibita all'Amministrazione, in difetto della prova delle ragioni impedienti la richiesta produzione.

2.2. I motivi – che possono essere trattati unitariamente in quanto strettamente connessi, ancorché il secondo sia posto in via subordinata – sono inammissibili per difetto di autosufficienza non avendo l'Agenzia riprodotto il documento che sorregge la censura, ossia il pvc nel quale la richiesta al contribuente per l'acquisizione della documentazione giustificativa delle spese sarebbe stata formulata.

3. Con il terzo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 e degli artt. 2704 e 2697 c.c. per aver ritenuto la spesa di 15.000,00 euro per l'organizzazione di manifestazioni tenutesi in Cina nel dicembre 2003, di competenza dell'anno 2003 sulla base di un contratto *inter partes* privo di data certa.

3.1. Con il quarto motivo denuncia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, per aver la CTR, in relazione alla spesa di cui al terzo motivo, ritenuto l'inerenza del costo.

3.2. I motivi, da esaminarsi unitariamente perché strettamente connessi, sono fondati.

La nozione di "terzo", cui fa riferimento l'art. 2704 c.c., comprende anche l'Amministrazione finanziaria, titolare di un diritto di



imposizione in qualche misura collegato al negozio documentato e suscettibile di pregiudizio per effetto di esso (*ex multis* Cass. n. 3404 del 2015, rv. 634734; in tema di IVA v. Cass. n. 8535 del 2014, rv. 630118; in tema di imposta di registro v. Cass. n. 3937 del 2014, rv. 629630; in tema di IRPEF v. Cass. n. 1172 del 2008, rv. 601696), sicché spetta al contribuente fornire la relativa prova della data certa, dovendo il giudice, ove sia stato dedotto un fatto diverso da quelli tipizzati nell'art. 2704 c.c. (registrazione, morte o sopravvenuta impossibilità fisica di uno dei sottoscrittori, riproduzione in un atto pubblico), "valutarne, caso per caso, la sussistenza e l'idoneità a stabilire la certezza della data del documento, con il limite del carattere obiettivo del fatto, il quale non deve essere riconducibile al soggetto che lo invoca e deve essere, altresì, sottratto alla sua disponibilità" (Cass. n. 18938 del 2016, rv. 641833).

La CTR ha fatto malgoverno dei sopra esposti princípi assegnando rilevanza esclusiva al documento contrattuale in sé, senza adeguatamente motivarne, con riguardo a fatti esterni obbiettivi e in un contesto complessivo, la certezza della data.

4. Con il quinto motivo denuncia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, per aver la CTR ritenuto costo deducibile il rimborso di euro 2.170,54 per viaggio e soggiorno di una collaboratrice interprete cinese, invitata alla Fiera di (omissis) dell' (omissis) perché acquisisse migliore competenza in vista della collaborazione nel successivo evento fieristico del (omissis) in Cina, sulla base di una sola nota spese, con i relativi allegati.

4.1. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, non avendo l'Agenzia documentato l'inidoneità e/o insufficienza della documentazione richiamata dalla CTR, di cui non ha neppure riprodotto i contenuti rilevanti.



5. Con il sesto motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 e degli artt. 2704 e 2697 c.c. per aver la CTR, con riguardo alla voce "Costi organizzazione (omissis)" per un totale di euro 23.290,46, di cui 19.168,28 a mezzo bonifico bancario e 4.122,18 in contanti e a titolo di acconto, ritenuto il costo inerente e di competenza del 2004 sulla base di una semplice distinta di costi eventualmente sostenuti, a contenuto generico e priva di data certa, come pure priva di data certa era la ricevuta per il versamento in contanti.

5.1. Con il settimo motivo denuncia, con riferimento alla medesima voce di cui al motivo precedente, motivazione insufficiente.

5.2. Con l'ottavo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 e degli artt. 2704 e 2697 c.c. per aver la CTR, con riguardo alla fattura di pagamento di euro 9.938,99 relativo ai "costi rivista (omissis)", ritenuto provata l'inerenza e la competenza della spesa per l'anno 2004.

5.3. Con il nono motivo denuncia, con riferimento alla medesima voce di cui al motivo precedente, motivazione insufficiente.

5.4. Con il decimo motivo denuncia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, per aver la CTR, con riguardo al pagamento di complessivi euro 27.005,13 per "Costi (omissis)" (con bonifici bancari, specificamente euro 10.000 per "acquisto proiettori e vari", euro 2005,13 ed euro 15.000 per altri pagamenti), ritenuto la competenza e l'inerenza della spesa per il 2004, privi di causale.

5.5. Con l'undicesimo motivo denuncia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, per aver la CTR, con riguardo alla contabilizzazione, per l'anno 2004, di complessivi euro 4.712,54 (in riferimento alla voce "Costi organizzazione trend (omissis)") anticipi di denaro contante, solo parzialmente giustificati e privi dell'indicazione del beneficiario.



5.6. I motivi dal sesto all'undicesimo – il cui esame può effettuarsi unitariamente perché strettamente connessi – sono fondati.

La CTR, invero, con motivazione del tutto generica, si è limitata ad affermare che *"i costi non documentati e le spese di rappresentanza sono ampiamente documentati e certamente, per le ragioni anzidette, di competenza ed inerenti"*, senza che siano in alcun modo identificabili "le ragioni anzidette", tanto più che la sentenza non fa neppure cenno – come invece per i costi per l'anno 2003 – all'eventuale organizzazione di manifestazioni fieristiche per l'anno 2004.

Né, in senso contrario, assumono rilievo le contrapposte deduzioni del controricorrente, relative ad ulteriore documentazione, indicata ma – in difetto di autosufficienza – non anche riprodotta.

6. Con il dodicesimo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 108 (ex art. 74, comma 2) del d.P.R. n. 917 del 1986 per aver la CTR ritenuto, confermando la decisione della CTP, la spesa di euro 40.180,00 per l'acquisto di 1400 agende di pubblicità e non di rappresentanza, con conseguente indebita integrale detrazione del relativo importo per l'anno 2004.

6.1. Con il tredicesimo motivo denuncia, con riferimento al medesimo rilievo di cui al motivo precedente, motivazione insufficiente.

6.2. Con il quattordicesimo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 108 (ex art. 74, comma 2) del d.P.R. n. 917 del 1986 per aver la CTR ritenuto interamente deducibili le spese sostenute per il viaggio, il vitto e l'alloggio di una delegazione cinese – pari ad euro 53.140,00 – qualificandole come spese di pubblicità e non di rappresentanza.

6.3. Con il quindicesimo motivo denuncia, con riferimento al rilievo di cui al motivo precedente, motivazione insufficiente.

6.4. I motivi, da esaminarsi unitariamente perché strettamente connessi, sono fondati.



La CTR, con riferimento pure a tali voci, ha rigettato la pretesa dell'Agencia con la generica motivazione sopra richiamata, senza neppure considerare che, per consolidata giurisprudenza, ai sensi dell'art. 108 del d.P.R. n. 917 del 1986, "il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle aventi come scopo preminente quello di pubblicizzare prodotti, marchi e servizi dell'impresa con una diretta finalità promozionale e di incremento delle vendite." (Cass. n. 3087 del 2016, rv. 639043; v. anche Cass. n. 9715 del 2015, rv. 635487 in ordine a spese di vitto e alloggio per convegni organizzati con i propri clienti).

7. Con il sedicesimo motivo denuncia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, per averne la CTR ritenuto, con riguardo agli acquisti di francobolli (voce "Costi per servizi postali"), attendibile ed esistente l'acquisto presso la Tabaccheria (omissis) per l'importo di euro 41.300,00, e presso la (omissis) sas di (omissis) per l'importo di euro 46.970,00.

7.2. Il motivo è fondato.

La CTR, invero, ha motivato solo in ordine al rigetto dell'appello della contribuente sull'acquisto di francobolli presso la tabaccheria (omissis), argomentando sull'assenza di rapporti commerciali tra la società e detta tabaccheria e sul disconoscimento della firma apposta sulle distinte, ma escludendo, per contro, la rilevanza di un saldo negativo di cassa, sull'assunto che la cassa era comune a tutto il "gruppo" delle società di riferimento.

Quest'ultimo concetto è stato poi ripreso, in termini impliciti, a fondamento del rigetto della pretesa dell'Ufficio quanto agli acquisti



di francobolli nelle altre tabaccherie, affermazione che, tuttavia, non tiene conto del principio secondo il quale *"la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo"* (Cass. n. 27585 del 2008, Rv. 605673 e Cass. n. 11988 del 2011, Rv. 617300), e, dunque, costituisce un indice negativo di attendibilità della contabilità e della spesa. Né la CTR ha considerato l'ulteriore elemento allegato dall'Agenzia delle entrate, ossia che l'aggio di vendita registrato presso le suddette tabaccherie era inferiore a quello indicato dalla società nelle distinte.

Occorre, dunque, che il giudice operi una valutazione articolata delle diverse circostanze, non in termini meramente parcellizzati, ma tenendo conto del quadro d'insieme.

8. Con il ricorso incidentale, infine, la contribuente denuncia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, per aver la CTR ritenuto fondato il recupero a tassazione degli acquisti di francobolli effettuati presso la tabaccheria ^(omissis), senza considerare che dall'indirizzario della clientela della società era comunque possibile ricostruire tutte le spedizioni di materiale pubblicitario effettuate nel corso del 2004.

8.1. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza.

La contribuente indica documentazione che porterebbe ad una diversa ricostruzione, senza tuttavia in alcun modo riprodurla, fermo restando che, come già sopra evidenziato, la CTR ha ampiamente motivato le ragioni a sostegno del rigetto della doglianza del ricorrente senza incorrere in alcuna contraddizione o insufficienza, restando le dedotte circostanze prive di decisività.

11. Accolto il ricorso principale nei termini di cui in motivazione ed inammissibile il ricorso incidentale, la sentenza va cassata con rinvio alla CTR competente, in diversa composizione, per un nuovo



giudizio uniformandosi ai principi sopra esposti e regolazione tra le parti delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibili il primo, il secondo e il quinto motivo del ricorso principale; accoglie gli altri motivi nei termini di cui in motivazione; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata; rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Deciso in Roma, il 8 marzo 2017

Il Presidente

Stefano Bielli

Il Consigliere est.

Giuseppe Fuochi Tinarelli

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 21 APR 2017



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona