

21239.17



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto Ires 2004 - Costi indeducibili
--

Aurelio Cappabianca - Presidente -
Giuseppe Locatelli - Consigliere -
Laura Tricomi - Consigliere -
Antonio Francesco Esposito - Consigliere -
Emilio Iannello - Consigliere Rel. -

Oggetto
R.G.N. 1425/2011
Cron. 21239
UP - 22/06/2017

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 1425/2011 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi,
n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) S.r.l. con socio unico, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis)
(omissis) e dalla Prof. Avv. (omissis), con domicilio eletto presso il
loro studio in (omissis) ;

- *controricorrente, ricorrente incidentale* -

21239
2017

5

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, n. 61/26/10 depositata il 18 ottobre 2010.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 22 giugno 2017 dal Consigliere Emilio Iannello;

udito l'Avvocato dello Stato | (omissis) ;

udito l'Avvocato (omissis) ;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Federico Sorrentino, che ha concluso chiedendo l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso principale e l'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale.

FATTI DI CAUSA

1. Pronunciando in controversia relativa all'impugnazione di avviso di accertamento emesso, all'esito di verifica fiscale, nei confronti della società ^(omissis) S.r.l. con socio unico, per il recupero a tassazione, a fini Ires per l'anno d'imposta 2004, di costi indeducibili sulla base di diversi rilievi, la C.T.R. del Piemonte, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello principale proposto dalla contribuente e rigettava quello incidentale dell'Ufficio; per l'effetto, in parziale riforma della sentenza di primo grado, che aveva accolto il ricorso della contribuente limitatamente ai rilievi 3, 4, 7 e 9, annullava l'atto impositivo anche con riferimento ai rilievi di cui ai punti 1 e 11.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione sulla base di sette motivi, cui resiste la contribuente, depositando controricorso e proponendo a sua volta ricorso incidentale condizionato, con tre mezzi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.; altrettanto ha fatto la ^(omissis) S.p.a., in qualità di incorporante della ^(omissis) S.r.l. con socio unico.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo di ricorso dell'Agenzia delle entrate riguarda il rilievo n. 1 posto a fondamento dell'accertamento.

Con esso l'Ufficio aveva recuperato a tassazione l'importo di € 1.757,00 imputato a Premio Quadri 2003 ritenendolo di competenza di quest'ultimo anno poiché determinabile già alla chiusura del relativo bilancio.

I giudici d'appello hanno al contrario ritenuto che, come messo in evidenza dalla contribuente, l'esatta stima del premio è potuta avvenire solo nel 2004 alla chiusura del bilancio 2003 e che in tale anno il premio poteva essere stimato solo in via approssimativa, ma non in maniera precisa e definitiva, dovendosi anche tener conto della sua effettiva erogazione nel 2004.

Con la censura in esame la ricorrente deduce, sul punto, insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. trascurato il fatto, debitamente esposto dall'amministrazione, che al momento della presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta 2003, avvenuta in data 21/10/2004, il premio era già stato versato ed era quindi certo nell'*an* e nel *quantum*.

La doglianza è fondata.

Secondo indirizzo incontrastato nella giurisprudenza di questa Corte, in tema di determinazione del reddito d'impresa, la regola, dettata dall'art. 75 (ora 109), comma primo, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e prima ancora dall'art. 74, comma primo, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 — secondo cui i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza a meno che la loro esistenza o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo, nel qual caso vanno calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni —, mira contemporaneamente a salvaguardare tanto la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza che l'esigenza di non addossare ai contribuenti un onere troppo difficile da rispettare e va interpretata nel senso che il dovere di conteggiarle

nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. In tal senso depone anche la correlativa disposizione di cui all'art. 14, comma terzo, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, — che consente alle società ed agli enti il cui bilancio dev'essere approvato, per legge o per statuto, da un'assemblea o da altri organi, di inserire nelle scritture contabili tutti gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione fino al termine per la presentazione della dichiarazione —, altamente significativa anche perché poi estesa ad ogni soggetto in regime di contabilità semplificata (art. 9, comma primo, lett. *b*, d.l. n. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154), e, soprattutto, in linea con la direttiva CEE 18/7/1978, secondo la quale occorre tener conto di tutte le perdite e i rischi, anche se conosciuti soltanto fra la data di chiusura del bilancio ed il giorno della sua compilazione (v. Cass. 27/02/2002, n. 2892).

Alla luce di tale giurisprudenza, cui si intende dare continuità, assumeva pertanto potenziale rilievo decisivo la circostanza, specificamente dedotta in sede di appello dall'Agenzia con corredo di conferente documentazione (così come evidenziato nell'odierno ricorso, con pieno assolvimento dell'onere di autosufficienza), che nel caso di specie il premio fosse stato già versato anteriormente alla dichiarazione dei redditi; l'aver totalmente omesso ogni valutazione al riguardo espone conseguentemente la sentenza al denunciato vizio di motivazione.

2. Il secondo motivo del ricorso principale proposto dall'Agenzia concerne il rilievo n. 3.

Con esso l'Ufficio recuperava parzialmente a tassazione i costi, per un importo di € 6.137,00, di manutenzione e aggiornamento di un software ^(omissis); era infatti emerso che tale costo riguardava l'acquisizione da parte della ^(omissis) di una licenza per programmi

informatici già in uso alla capogruppo consolidante (omissis) S.p.A.; la contribuente, nel rilevare tali prodotti, si era accollata i costi dei canoni non corrisposti per gli anni 2002 e 2003, per i quali la (omissis) non aveva richiesto l'aggiornamento del software; secondo l'Ufficio, dunque, la somma oggetto di acollo andava considerata parte integrante del prezzo e doveva pertanto essere ammortizzata in tre anni ex art. 103 t.u.i.r..

I giudici d'appello, conformemente alla decisione di primo grado, hanno invece ritenuto che gli stessi dovessero qualificarsi come spese di manutenzione, essendosi trattato di interventi diretti semplicemente a ripristinare la funzionalità del software senza modificarne le preesistenti potenzialità operative.

Con il motivo in esame la ricorrente principale denuncia, anche sul punto, insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. omissis di motivare sul fatto, debitamente esposto in appello, che il costo in questione era stato sostenuto non per l'aggiornamento di un software già in uso alla (omissis) S.r.l., ma proprio per permettere alla consolidata l'acquisizione del diritto di utilizzo della licenza di cui era titolare la società controllante, come comprovato dalla missiva della (omissis) del 27/2/2004 che evidenziava la necessità, a tali fini, di sottoscrivere un contratto di manutenzione software e di procedere alla conversione della licenza per piattaforma Windows e quindi all'aggiornamento della medesima.

Anche tale doglianza è fondata e merita accoglimento.

La valutazione espressa dai giudici di merito secondo cui le spese in questione andrebbero imputate a meri interventi di manutenzione di un software già in uso alla controllante, diretto a ripristinare le preesistenti funzionalità senza modificarne le potenzialità operative, si appalesa in effetti apodittica e inidonea a dar conto delle ragioni per le quali una tale qualificazione possa ritenersi calzante sia alle

specificità del prodotto del cui utilizzo si tratta (software soggetto a continuo aggiornamento), sia alla finalità peculiare per cui dette spese nel caso concreto sono state sostenute, quali specificamente dedotte in ricorso, con richiamo alle allegazioni offerte nel giudizio di merito e alla documentazione indicata a supporto: quella cioè di consentire — secondo quanto appare pacifico in causa — la conversione del programma già in uso alla controllante per il suo utilizzo anche nell'ambito del diverso sistema operativo (Windows) utilizzato dalla contribuente. Ridurre tali interventi a mera manutenzione e ripristino di funzionalità preesistenti, piuttosto che modifica e implementazione delle caratteristiche tecniche del programma, appare operazione concettuale difficilmente sostenibile sul piano tecnico e comunque debolmente giustificata sul piano logico motivazionale.

3. Il terzo motivo del ricorso principale attiene al rilievo n. 4 dell'avviso di accertamento, con il quale l'Ufficio aveva recuperato a tassazione parte del costo, pari nell'intero a € 4.500,00, sostenuto per trasferire un macchinario acquistato dalla controllante (omissis) (omissis) S.p.A. dai locali della venditrice a quelli dell'acquirente: costo relativo ai lavori di smontaggio del bene e al suo successivo riposizionamento nel nuovo stabilimento, nonché alla sostituzione dei cuscinetti e del gruppo essiccazione. Secondo l'Ufficio l'esborso doveva considerarsi oggetto di un onere accessorio di diretta imputazione al bene strumentale cui si riferisce e, conseguentemente, la parte deducibile nell'anno in questione, quale quota di ammortamento, andava determinata applicando il coefficiente utilizzato per il bene principale, donde la ripresa a tassazione, ai sensi dell'art. 110 t.u.i.r., della parte residua.

I giudici di primo grado avevano accolto, sul punto, il ricorso introduttivo della contribuente, rilevando che, secondo il principio contabile n. 16, «i costi capitalizzati sono soltanto quelli che si

sostengono per l'acquisizione di nuovi cespiti o per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti a cespiti esistenti, sempre che si concretizzino in un incremento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza, ove prolunghino la vita utile dei vari cespiti».

La C.T.R. ha ritenuto tale decisione meritevole di piena conferma, «in assenza di utili e convincenti censure della parte appellata».

Con il motivo in esame l'Agenzia delle entrate denuncia, al riguardo, violazione e falsa applicazione dell'art. 110, comma primo, lett. *b*), t.u.i.r., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ..

Sostiene che, risultando pacificamente dagli atti di causa che la spesa in questione era stata sostenuta per «smontaggio e imballaggio macchina presso (omissis) a (omissis); trasloco e riposizionamento presso (omissis)», la C.T.R. avrebbe dovuto, nella corretta applicazione della norma richiamata, considerare quelle spese come oneri accessori rispetto al bene cui si riferivano e, conseguentemente, in accoglimento del relativo motivo di appello incidentale, ritenere fondato il rilievo suindicato.

Anche tale doglianza si rivela fondata.

A norma dell'art. 110, comma primo, lett. *b*), d.P.R. n. 917 del 1986, nel computo del costo dei beni vanno ricompresi anche gli «oneri accessori di diretta imputazione». Non può dubitarsi che con tale espressione si intendano tutti quei costi il cui sostenimento si pone in un nesso di consequenzialità, di stretta funzionalità con l'acquisto del bene e, dunque, tra questi, certamente, in primo luogo, le spese di trasporto e quelle di installazione e montaggio, in che consistono, secondo pacifica acquisizione emergente dal testo stesso della sentenza, le spese recuperate in parte a tassazione dall'Ufficio in ragione dell'imputazione pluriennale del costo del bene alle quali esse afferiscono.

La Commissione regionale non si è conformata a tale pacifica interpretazione del dettato normativo ed è pertanto incorsa, sul punto, nella denunciata violazione di legge.

4. Il quarto motivo di ricorso attiene al rilievo n. 7.

Con esso l'Ufficio aveva parzialmente recuperato a tassazione i costi, per un totale di € 1.244,30, riferibili a somministrazione dei pasti offerti ai clienti, qualificandoli come spese di rappresentanza e come tali ritenuti deducibili, ai sensi dell'art. 102 t.u.i.r., nel limite di un terzo in cinque anni.

Sul punto la C.T.R. ha rilevato che «la decisione dei giudici di primo grado che hanno ritenuto deducibili (i costi relativi al)la somministrazione di pasti offerti ai clienti quali spese aventi natura commerciale deve essere confermata in assenza di specifiche doglianze mosse al riguardo».

Tale motivazione, secondo l'Agenzia ricorrente, è da considerarsi meramente apparente donde la denuncia, con il motivo in esame, di nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ..

La censura è infondata.

Secondo indirizzo consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, è legittima la motivazione *per relationem* della sentenza pronunciata in sede di gravame, purché il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto. Deve viceversa essere cassata la sentenza d'appello allorquando la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, non consenta in alcun modo di ritenere che all'affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso

l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (v. ex multis Cass. 11/06/2008, n. 15483; Cass. 11/05/2012, n. 7347).

Nel caso di specie, non può dubitarsi che — sia pure facendo propria la motivazione sul punto adottata dai giudici di primo grado, ma tuttavia sintetizzandone espressamente il contenuto — la C.T.R. espliciti le ragioni della decisione, così come appare pure innegabile che, sia pure sinteticamente, essa spieghi il motivo per cui ritiene che queste resistono ai motivi di gravame: ragioni identificabili nel rilievo per cui tali motivi, in realtà, non esprimono specifici rilievi critici idonei a infirmare la validità logica di quella decisione.

A ben vedere sul punto la decisione può ritenersi fondata sul rilievo della inammissibilità del motivo di gravame, in quanto aspecifico, e tale rilievo non trova in questa sede a sua volta conferente motivo di critica ma anzi trae conferma dalla stessa esposizione, nella parte narrativa del ricorso in esame, dei motivi d'appello. Ivi si legge infatti (v. pag. 20 del ricorso) che, sul punto, l'amministrazione appellante si era limitata a riproporre puramente e semplicemente la tesi già disattesa dai primi giudici (quella cioè secondo cui «i costi in parola rientrano a pieno titolo tra le spese di rappresentanza, in quanto ... diretti ad offrire ad alcune persone, siano essi clienti acquisiti o potenziali, un'immagine positiva dell'impresa in termini di organizzazione ed efficienza»), senza illustrare in alcun modo le ragioni per cui l'opposto convincimento al riguardo espresso dalla C.T.P. dovesse ritenersi erroneo e, all'opposto, la diversa valutazione da essa proposta delle finalità dei costi di che trattasi andasse preferita.

5. È fondato invece e merita accoglimento il quinto motivo di ricorso con il quale l'Agenzia delle entrate denuncia analogo vizio di motivazione apparente con riferimento al confermato accoglimento del ricorso introduttivo in relazione al rilievo n. 9 posto a fondamento dell'avviso di accertamento.

Si osserva al riguardo, testualmente, nella sentenza impugnata, che «il rilievo riguarda il costo di un magnete che secondo l'Ufficio non poteva essere ricompreso tra il "materiale di consumo" ma doveva essere capitalizzato e ammortizzato. La contribuente ha giustificato la deduzione asserendo che il bene in questione può essere utilizzato solo per pochi mesi in quanto il suo ciclo vitale è molto breve. Il costo di riattivazione quasi eguaglia il costo nuovo. I giudici di primo grado hanno accolto il rilievo della contribuente e in questa sede lo si conferma».

Alla luce della giurisprudenza sopra richiamata, non può dubitarsi che tale affermazione non soddisfi in alcuna misura l'onere motivazionale incombente sul giudice d'appello, non dando essa alcun conto dei motivi di critica che sul punto l'amministrazione aveva svolto con il proposto appello incidentale (motivi fondati sul rilievo per cui in realtà già la sentenza di primo grado aveva riconosciuto che sul punto la contribuente non aveva offerto alcuna prova specifica a supporto delle proprie affermazioni, ma nondimeno aveva ritenuto condivisibile il comportamento della contribuente, con ciò anche violando i criteri di riparto dell'onere della prova circa l'esistenza di fatti che danno luogo a oneri e/o a costi deducibili).

6. Con il sesto motivo la ricorrente deduce insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., a sostegno del deliberato accoglimento dell'appello proposto dalla contribuente con riferimento al rilievo n. 11.

Con tale rilievo l'Ufficio aveva recuperato a tassazione l'importo di € 234.976,37 relativo alla quota di ammortamento fiscale imputata dalla contribuente alla annualità in esame, per delle immobilizzazioni materiali denominate «stampi». Avevano infatti rilevato i verificatori che tali beni servivano per la produzione di elementi prototipali la cui costruzione era cessata nel 2002 e che gli stessi stampi erano rimasti inutilizzati fino al 2005, quando erano stati eliminati. Secondo

l'Ufficio, quindi, la società avrebbe dovuto «sospendere l'ammortamento nel 2003 e nel 2004, portando in diminuzione del reddito d'impresa l'eventuale minusvalenza derivante dalla cessione di tali beni al momento della loro eliminazione», secondo quanto previsto dall'art. 102, comma 4, t.u.i.r..

La C.T.R., accogliendo come detto l'appello sul punto proposto dalla contribuente, ha di contro ritenuto che «al di là di una valutazione contingente circa la loro utilizzabilità fatta dagli amministratori» la permanente possibilità di un utilizzo degli stampi e la loro conservazione in azienda rendevano «ammissibile e legittimo l'ammortamento fiscale dei cespiti in questione».

Tale valutazione è investita della censura di vizio motivazionale predetta, lamentando la ricorrente che i giudici d'appello non hanno sufficientemente motivato sul fatto, debitamente esposto nel giudizio di merito, che gli stessi amministratori della società, nella nota integrativa al bilancio dell'anno 2002, nel paragrafo riferito alle attrezzature industriali e commerciali, avevano espressamente affermato che «l'ammortamento relativo ad alcuni stampi relativi a produzioni terminate definitivamente al termine dell'esercizio (fine 2002), facenti parte della voce attrezzature industriali e commerciali, è stato calcolato al 100%, essendo venuta meno l'utilità futura di tali attrezzature».

7. Al medesimo rilievo si riferisce anche il settimo e ultimo motivo di ricorso principale, con il quale l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 102 e 109 t.u.i.r., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., sostenendo che, date le descritte acquisizioni fattuali, la C.T.R. avrebbe dovuto, nella corretta applicazione delle disposizioni richiamate, affermare il principio secondo cui, in relazione ai beni per i quali sia venuta meno, in un determinato anno d'imposta (segnatamente a fine 2002), ogni utilità rispetto ai processi produttivi

della società contribuente, ancorché i beni stessi vengano fisicamente eliminati solo in un momento successivo (segnatamente nell'anno 2005), la società contribuente è tenuta a sospendere l'ammortamento per gli anni (nel caso di specie dunque il 2003 e il 2004) in cui i beni stessi non vengano utilizzati, portando in diminuzione del reddito d'impresa l'eventuale minusvalenza derivante dalla cessione di tali beni al momento della loro eliminazione.

8. Le censure, congiuntamente esaminabili, sono fondate.

L'elemento di valutazione rappresentato dalle affermazioni degli amministratori della società, contenute nella nota integrativa al bilancio dell'anno 2002, risulta in effetti ingiustificatamente e comunque illogicamente sminuito nella sentenza impugnata, che lo considera dato meramente contingente, ricavandosi piuttosto da quella annotazione l'opposta indicazione di una definitiva esclusione dei beni in parola dal novero di quelli strumentali suscettibili di utilizzo economico, oltre che dell'integrale ammortamento del costo residuo nell'anno 2002, risultando per converso altrettanto illogicamente attribuito rilievo preponderante al mero fatto della loro conservazione fisica in azienda.

Tale indicazione vale di per sé invero ad attestare una condizione di non effettivo utilizzo dei beni in questione e, per ciò stesso, di non ulteriore deducibilità negli esercizi successivi per quote di ammortamento.

Occorre al riguardo rammentare che, secondo la disciplina dettata dall'art. 102 t.u.i.r., sono suscettibili di ammortamento tutti i beni strumentali, ovvero i beni posseduti dall'imprenditore a titolo di proprietà o di altro diritto reale, che siano effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa. Il requisito dell'effettivo utilizzo dei beni nell'esercizio dell'impresa si ricava univocamente anzitutto dalla norma contenuta nel primo comma della disposizione appena citata, laddove dispone che sono deducibili «le quote di ammortamento del

costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa», e ciò «a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene», con ciò rimarcandosi sia l'esigenza della strumentalità del bene all'esercizio (ovviamente attuale) dell'impresa, sia la necessità che il bene sia messo a tal fine effettivamente «in funzione». Ma se ne trae conferma anche, argomentando *a contrario*, dalla previsione di cui all'art. 43, comma secondo, secondo periodo, del medesimo testo unico, ove si dispone — evidentemente ponendosi una esplicita eccezione alla regola altrimenti desumibile dalla norma citata — che «si considerano strumentali anche se non utilizzati» gli «immobili» (e dunque non anche i beni mobili, quali quelli di cui si tratta nel caso di specie) «relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni».

9. I tre motivi dedotti a fondamento del ricorso incidentale proposto dalla società contribuente attengono tutti al rilievo n. 8.

Con esso i verificatori avevano evidenziato la indeducibilità di parte dei costi sostenuti per la somministrazione di pasti offerti a «ospiti» per il tramite del servizio mensa aziendale gestito da ditta esterna. Poiché la società aveva chiarito che fisiologicamente gli ospiti sono all'incirca una cinquantina per ogni mese e che per i pasti superiori a tale numero non era in possesso dei nominativi, né era in grado di determinare la natura dei rapporti intercorsi con i fruitori, nel p.v.c. redatto al termine della verifica si era rilevata la deducibilità dei costi, peraltro quali spese di rappresentanza, solo per la parte relativa agli ospiti indicati nel numero di cinquanta, e la non deducibilità invece per la restante parte, poiché ritenuta non inerente, in assenza di precisa indicazione dei fruitori e dei rapporti con essi intercorsi.

Secondo le concordi indicazioni offerte sul punto, nel presente giudizio, da entrambe le parti, era però accaduto che, ricevuta

notifica del p.v.c., la società aveva presentato all'Ufficio osservazioni con le quali riconosceva che la corretta qualificazione da attribuire ai costi in questione (considerati nel loro intero ammontare, senza limite del numero dei pasti offerti per mese e inclusi dunque anche quelli eccedenti il numero di cinquanta) era quella di spese di rappresentanza e che, pertanto, essi non fossero interamente deducibili nel 2004 bensì limitatamente ad un terzo in cinque anni. Di ciò l'Ufficio dava atto nell'avviso di accertamento e, ritenendo condivisibile la tesi difensiva, imputava l'intero importo di € 8.326,44 a spese di rappresentanza inerenti all'attività della società, deducibili nei limiti predetti.

Il ricorso successivamente proposto dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento non investiva detto rilievo (n. 8).

All'esito del giudizio di primo grado, il ricorso era accolto, come detto, solo con riferimento ai rilievi nn. 3, 4, 7 e 9. In motivazione tuttavia la C.T.P. trattava anche del rilievo n. 8 e affermava che la tesi della contribuente, secondo cui anche i pasti eccedenti il numero di 50 fruitori mensili si riferivano non a soggetti estranei ma a personale dipendente di clienti oppure a manutentori, fornitori, agenti, personale di società in rapporto con la ^(omissis), risultava inconducente a fini di causa poiché, in tale prospettiva, a detti ulteriori oneri di mensa non poteva comunque riconoscersi il requisito dell'inerenza, essendo piuttosto da attribuire alle imprese esterne, che poi eventualmente ne avrebbero richiesto il rimborso sulla base del loro rapporto commerciale con la ricorrente stessa.

Il motivo di gravame al riguardo proposto dalla contribuente era poi rigettato dalla C.T.R., con la sentenza in epigrafe, sulla base del rilievo che «per la parte che residua a contenzioso, vale a dire euro 6.292,00, oltre Iva, la contribuente non ha fornito la prova di circostanze e di fatti che avrebbero potuto determinare una diversa considerazione rispetto a quanto già riconosciuto sicché

l'accertamento sul punto deve essere confermato».

9.1. Ciò posto, con il primo motivo del ricorso incidentale, ^(omissis) S.r.l. deduce «nullità della sentenza per extrapetizione» in relazione all'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ., per avere i giudici d'appello statuito su rilievo che non era più oggetto del giudizio, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ..

Con il secondo motivo denuncia poi insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. deciso nei termini sopra riportati ritenendo mancante la prova di circostanze e fatti idonei a condurre ad una qualificazione giuridica diversa della fattispecie dedotta in giudizio, senza motivare le ragioni di tale affermazione.

Con il terzo motivo la ricorrente incidentale deduce, infine, violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere ritenuto non inerenti i costi in questione omettendo di considerare che lo stesso Ufficio, nell'avviso di accertamento, aveva già riconosciuto che dette spese erano certamente inerenti all'attività di essa contribuente, qualificandole esso stesso come spese di rappresentanza.

9.2. I tre sopra esposti motivi si appalesano inammissibili per difetto di interesse.

Come concordemente riferito da entrambe le parti la tesi della contribuente circa l'imputabilità a spese di rappresentanza della totalità dei costi sostenuti per l'offerta di pasti agli ospiti è stata condivisa dall'Ufficio che, sulla base di essa, ha rivisto l'iniziale contestazione dei verificatori e rimodulato conseguentemente la ripresa fiscale; per converso, proprio per tale motivo, l'avviso di accertamento non è stato sul punto impugnato dalla contribuente con il ricorso introduttivo, che infatti investiva l'atto impositivo con riferimento a tutti gli altri rilievi ma non a quello n. 8.

Il contenuto performativo delle sentenze di merito (ossia le statuizioni emesse nella loro parte dispositiva) in nulla ha modificato per tale parte la pretesa impositiva, che risulta anzi confermata, non potendo certamente assumere alcun rilievo su tale piano le considerazioni svolte nelle motivazioni di entrambe, frutto di evidente travisamento sia del contenuto, *in parte qua*, dell'avviso di accertamento, sia dei motivi di impugnazione posti a fondamento del ricorso introduttivo.

Il ricorso incidentale deve pertanto essere dichiarato inammissibile.

10. In accoglimento dei motivi primo, secondo, terzo, quinto, sesto e settimo del ricorso principale la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, cui anche va demandato il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

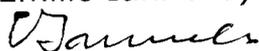
P.Q.M.

accoglie i motivi primo, secondo, terzo, quinto, sesto e settimo del ricorso principale; rigetta il quarto motivo; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza in relazione ai motivi accolti; rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso il 22/6/2017

Il Consigliere estensore

(Emilio Iannello)



Il Presidente

(Aurelio Cappabianca)




Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 13 SET 2017

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 13 settembre 2017

La presente copia si compone di 16 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 3.84