



19219.17

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 163/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 19219

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. AURELIO CAPPABIANCA

- Presidente - Ud. 07/06/2017

Dott. GIUSEPPE LOCATELLI

- Consigliere - PU

Dott. LAURA TRICOMI

- Consigliere -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE

- Rel. Consigliere -

Dott. PAOLO BERNAZZANI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

h

SENTENZA

sul ricorso 163-2011 proposto da:

(omissis)

SRL in persona del legale

rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato

in (omissis), presso lo studio

dell'avvocato (omissis), rappresentato e

difeso dall'avvocato (omissis) giusta delega in

calce;

- **ricorrente** -

2017

1283

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro

tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso il provvedimento n. 75/2010 della
COMM.TRIB.REG. ^{LOMBARDIA} (SEZ.DIST. di BRESCIA,) depositata il
10/05/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 07/06/2017 dal Consigliere Dott. MARIA ENZA
LA TORRE;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.

Ritenuto in fatto

(omissis) s.r.l. ricorre con nove motivi per la cassazione della sentenza della C.T.R. della Lombardia, n. 75/67/2010 dep. il 10 maggio 2010, che in relazione a due avvisi di accertamento per IVA, Irap e Irpeg relativi agli anni 2000 e 2001 - emessi a seguito di verifica della Guardia di finanza, col quale venivano recuperati a tassazione una serie di costi (alcuni dei quali ritenuti non inerenti, altri non documentati, altri non di competenza) - confermando la sentenza di primo grado, ha rigettato l'appello della contribuente.

In particolare è stato convalidato il recupero a tassazione di: a) costi non inerenti, rappresentati da canoni di locazione finanziaria per acquisizione di immobili, siti in varie città, con relativi arredi; b) spese non di competenza, relative al sito internet di cui è titolare la controllante (omissis) s.r.l., in quanto ad essa riferibili; c) costi per consulenze e prestazioni tecniche, effettuate dalla (omissis) s.r.l., perché imputati alla società ricorrente invece che alle società addette alla gestione degli impianti radiofonici; d) affitto di un salottino nello stadio (omissis), mancando la prova di un diverso utilizzo rispetto alla finalità di ospitalità in occasione di partite di calcio; e) costi non documentati, di cui a tre fatture (omissis) s.r.l., prodotte in sede di ricorso in primo grado, che non costituiscono prova documentale del costo, stante l'incertezza sulla natura, qualità e quantità dei servizi oggetto della prestazione, che rende dubbia l'effettività o quanto meno l'esatta corrispondenza delle prestazioni rese; f) somme ritenute quali componenti negativi indeducibili; g) posta passiva inesistente; h) altri costi non di competenza - per prestazioni rese dagli agenti nel 1999 il cui ammontare era già certo prima dell'approvazione del bilancio 2000 - in quanto non documentati e non inerenti.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

La ricorrente ha presentato successiva memoria.

Considerato in diritto

1. Col primo motivo del ricorso si deduce violazione di legge, dell'art. 132 n. 4 c.p.c., per mancanza degli elementi ivi prescritti in relazione al contenuto della sentenza, e violazione delle regole sulla sua motivazione, essendo indicato nella prima pagina del provvedimento che la pronuncia riguarda l'anno 2000, mentre nel prosieguo si dà atto che gli avvisi impugnati sono due e che i relativi ricorsi sono stati riuniti.
2. Il motivo è infondato, non sussistendo il dedotto vizio, posto che sono chiaramente individuabili gli atti impugnati e sussistono gli elementi prescritti dall'art. 132 c.p.c. in ordine all'esposizione dello svolgimento del processo e ai motivi della decisione.
3. Col secondo motivo si deduce violazione di legge, degli artt. 55 e 88 TUIR, per avere la C.T.R. male interpretato la nozione di sopravvenienza attiva (art. 88 TUIR), avendo accertato che la passività era fittizia, per cui rileva solo al momento della sua eliminazione da parte della contribuente (ex art. 55 TUITR).
4. Questo motivo è fondato.

L'art. 55 TUIR qualifica sopravvenienza attiva da iscrivere in bilancio anche "la sopravvenuta insussistenza ... di passività iscritte in precedenti esercizi". L'insussistenza delle passività è stata intesa come "sopravvenuta" in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, la posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata e assuma quindi nel bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento a imposizione, con riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (cfr. Cass. n. 20543 del 2006; n. 12436 del 2011).

Non rientra in tale concetto (di sopravvenuta insussistenza di passività) la passività fittizia, cioè inesistente, come accertato

nella sentenza impugnata, che non può pertanto equipararsi alle altre passività iscritte nei precedenti esercizi, non fittizie ma esistenti al momento della loro iscrizione, e poi venute meno per fatti sopravvenuti. Ciò in quanto la sopravvenienza attiva si realizza venendo meno successivamente una passività effettivamente esistente, mentre nel caso di specie si tratta di una passività fittizia, che rileva, ai sensi dell'art. 55 TUIR, al momento della sua eliminazione per decisione discrezionale della contribuente.

In questa prospettiva la sentenza impugnata ha fatto malgoverno delle richiamate disposizioni legislative, dando atto, contraddittoriamente, della fittizietà della posta passiva, per poi censurare la sua mancata annotazione in bilancio come sopravvenienza attiva.

5. Col terzo motivo del ricorso si deduce violazione di legge, ed errata interpretazione del requisito dell'inerenza (di cui all'art. 109 TUIR), della spesa per il sito internet di cui è titolare la controllante (omissis) srl, che detiene l'80% del capitale sociale della (omissis) srl, in quanto deducibile perché, anche se sostenuta a favore della controllante, sussiste una relazione positiva con l'attività e le finalità perseguite dalla società che l'ha sostenuta, ancorché la stessa spesa abbia procurato benefici anche a favore di terzi.
6. Il motivo è infondato.
- La C.T.R. ha correttamente applicato il principio dell'inerenza nei gruppi societari, in base al quale vanno ripartiti *pro quota* i costi in relazione all'utilità conseguita da ciascuno, la cui dimostrazione, gravante sul contribuente, non è stata assolta (Cass. 10981/2009).
7. Col quarto motivo si deduce violazione di legge e vizio di motivazione (art. 109 TUIR), sulla spesa sostenuta dalla ricorrente per la locazione di un salottino nello stadio (omissis)

(omissis), secondo la C.T.R. volto a un servizio di ospitalità in occasione di partite di calcio, trattandosi invece di spesa inerente, non estranea agli scopi statutari della società ricorrente, data la finalità di ricevere clienti interessati alla pubblicità radiofonica, quindi avente finalità di promozione pubblicitaria, e non essendovi su tale fatto decisivo alcuna motivazione.

8. Questo motivo è fondato, non avendo la C.T.R. esaminato gli elementi forniti dalla società circa un diverso utilizzo del "salottino" cui è stata dalla C.T.R. attribuita una finalità ("ospitalità di VIP"), senza tener conto della diversa prospettazione proposta dalla contribuente (scopi pubblicitari), in relazione a specifiche indicazioni sulla collocazione del salottino (dal quale non era visibile lo stadio), con ciò incorrendo nel dedotto vizio di motivazione, essendosi la C.T.R. limitata a statuire, con motivazione pertanto insufficiente, che "è evidente che l'esistenza di questi locali ha la finalità di mettere a disposizione degli spettatori di target più elevato un servizio di ospitalità in occasione di partite di calcio".
9. Col quinto motivo del ricorso si deduce violazione di legge e vizio di motivazione (art. 108 comma 2 TUIR), motivazione incoerente e scorretta, in relazione al recupero a tassazione dei costi per l'organizzazione di *meeting* con gli agenti, integranti spese di rappresentanza, da dedurre secondo la C.T.R. in più esercizi (e non solo nell'anno in cui sono state sostenute). La C.T.R. avrebbe poi erroneamente affermato che tali *meeting* sono volti a offrire un'immagine positiva della concessionaria e sviluppare i rapporti con gli agenti, senza spiegare la qualificazione attribuita alla spesa in esame, che invece è strettamente inerente alle esigenze aziendali.
10. Il quinto motivo va respinto, trattandosi di accertamento in fatto, immune da vizi logici, che come tale non trova ingresso in

sede di legittimità. Trattasi di costi qualificati con sufficiente motivazione dal giudice di merito, quali spese di rappresentanza che vanno dedotte in più esercizi: tale motivazione sulla natura delle spese per l'organizzazione di *meeting* con gli agenti, integranti spese di rappresentanza, non è stata peraltro efficacemente contraddetta dalla ricorrente con idonei elementi probatori.

11. Col sesto motivo si deduce violazione di legge e vizio di motivazione (art. 109 comma 1 ss. TUIR) in relazione ai costi sostenuti per gli agenti, che la C.T.R. ha imputato all'anno 1999 invece che all'anno 2000, pur riconoscendo che l'obiettiva condizione della determinabilità e certezza di tali costi si fosse realizzata solo nell'aprile/maggio 2000, e che quindi in precedenza le spettanze degli agenti erano incerte. Ciò avrebbe dovuto indurre la C.T.R. a ritenere la competenza dell'esercizio 2000 invece che dell'anno 1999, dovendo peraltro anche dimostrare la colpevolezza dell'errore anche in relazione all'art. 109 TUIR.

12. Anche questo motivo è infondato.

Premesso che ai sensi dell'art. 109 comma 2 lett. b) del TUIR le spese per servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate, e che ai sensi dell'art. 75 TUIR l'esercizio di competenza delle spese di cui non sia certo l'ammontare è quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di tali voci (Cass. 10988/2007), va confermata sul punto la giurisprudenza di questa Corte secondo cui in tema di imposte sui redditi d'impresa, i componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito, possono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza. Tuttavia, i costi sostenuti dopo la chiusura dell'esercizio contabile

di riferimento, ma incidenti sul ricavo netto determinato dalle operazioni dell'anno già definito (nella specie, costi, sostenuti nell'anno 2000, di provvigioni riferibili ad attività svolta nel periodo precedente), devono costituire elementi di rettifica del bilancio dell'anno precedente, così concorrendo a formare il reddito d'impresa di quell'anno ed incidendo legittimamente in flessione sullo stesso - senza che sia lasciata al contribuente la facoltà di decidere a quale anno imputare tali costi - tutte le volte in cui siano divenuti noti, in quanto certi e precisi nell'ammontare, prima della delibera approvativa del risultato d'esercizio (Cass. n. 3484 del 2014; n. 10903 del 2015).

13. Col settimo motivo del ricorso si deduce violazione di legge e vizio di motivazione, violazione dell'art. 75 TUIR (ora 109 comma 5 TUIR); errata interpretazione dell'art. 40 (ora 43 TUIR); violazione della normativa catastale, omessa motivazione, con riferimento ai canoni di leasing e spese condominiali. Tali spese sono infatti riferibili all'attività e all'oggetto sociale, in quanto relative a immobili strumentali, erroneamente ritenuti non strumentali (per destinazione e per natura) per le loro caratteristiche, senza spiegare perché, ritenendo inammissibilmente che i detti immobili dovessero subire una radicale trasformazione.

14. Il motivo va respinto, siccome infondato.

Va sul punto applicato il principio espresso da questa Corte secondo cui in tema di imposte sui redditi, il riconoscimento del carattere strumentale di un immobile, ai sensi dell'art. 40, secondo comma, secondo periodo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, presuppone la prova della funzione strumentale del bene non in senso oggettivo, ma in rapporto all'attività dell'azienda, non contemplando tale disposizione una categoria di beni la cui strumentalità è "*in re ipsa*", e potendosi prescindere (ai fini dell'accertamento della strumentalità) dall'utilizzo diretto del

bene da parte dell'azienda soltanto nel caso in cui risulti provata l'insuscettibilità (senza radicali trasformazioni) di una destinazione del bene diversa da quella accertata in relazione all'attività aziendale (Cass. n. 4306 del 2015; n. 16788 del 2016).

Nel caso di specie la C.T.R. ha confermato la sentenza di primo grado, nella parte in cui aveva escluso che gli immobili consentissero una destinazione diversa da quella relativa all'attività d'impresa senza radicali trasformazioni e, trattandosi di beni non utilizzati in proprio, ma locati o dati in uso ad altre società del gruppo, ha ritenuto indeducibili i relativi costi, con accertamento in fatto e motivazione congrua (sull'effettiva destinazione funzionale degli immobili), non superabile dalla mera affermazione della ricorrente della categoria catastale di appartenenza dei beni.

15. Con l'ottavo motivo si deduce violazione di legge ed *error in procedendo* (artt. 115 e 116 c.p.c.) per avere la C.T.R. negato che i costi per le prestazioni effettuate dalla (omissis) s.r.l. (installazione, gestione e manutenzione impianti di trasmissione radiofonica) fossero deducibili in capo alla (omissis), limitandosi a motivare che non rientrano nell'oggetto sociale. Ciò in quanto la società avrebbe dimostrato, in base a circostanze allegare e non controverse, che le porzioni immobiliari oggetto di *leasing* erano state attrezzate con gli impianti necessari per la trasmissione radiofonica.

16. Col nono motivo del ricorso si deduce violazione di legge (art. 2697 c.c., 132 c.p.c.) e vizio di motivazione per equivocità della decisione e omessa motivazione in relazione alla ritardata fatturazione delle prestazioni rese da (omissis) s.r.l. (per tre fatture relative a spesa per spazi pubblicitari), a causa della messa in liquidazione di detta società. La C.T.R. ha ritenuto inaccettabili le indicate fatture perché incerta la natura, qualità e quantità dei

servizi oggetto dell'operazione, e quindi ponendone in dubbio l'effettività.

17. L'ottavo e il nono motivo, che possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati e vanno respinti.

Entrambi attengono a valutazioni di fatto, congruamente motivate, che la ricorrente contesta, senza tuttavia indicare, in rispetto del principio di autosufficienza del ricorso, gli atti nei quali le argomentazioni in essi riportate sarebbero state dedotte. Manca peraltro la prova della deducibilità dei costi delle spese per consulenze da parte delle imprese, necessaria al fine di ricavare l'inerenza del bene o del servizio acquistato o eseguito nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, essendo la (omissis) concessionaria della pubblicità e rientrando i costi di consulenza e assistenza tecnica della (omissis), nell'attività delle altre società del gruppo; nonché la dimostrazione della validità delle fatture, avendo la C.T.R. escluso l'effettività delle operazioni e la mancanza di specificità delle fatture, inidonee pertanto a consentire la deduzione dei relativi costi.

18. In conclusione il ricorso va accolto con riferimento al secondo e quarto motivo del ricorso, rigettati i restanti, e la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese processuali.

P.Q.M.

Accoglie il secondo e quarto motivo del ricorso, rigetta gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione.

Roma, 07/06/2017

Il Consigliere estensore

Horaceuse La Torre
Il Direttore Amministrativo
Dott. Stefano PALUMBO

Il Presidente

[Signature]



Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL, - 2 AGO 2017