# Sentenza del 16/01/2019 n. 876 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. La Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano, depositata l'11 gennaio 2011, di reiezione dell'appello dalla stessa proposto avverso la decisione della Commissione Provinciale che aveva annullato l'avviso di accertamento a carico della Fabbri 1905 S.p.A., società esercente l'attività di lavorazione di frutta ed ortaggi, mediante il quale erano state disconosciute talune componenti negative di reddito in relazione all'anno di imposta 1999.

2. Dall'esame della sentenza di appello si evince che, conformemente alla decisione di primo grado, la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto la deducibilità sia dei costi relativi ad automezzi aziendali per trasporto promiscuo di cose e persone date in uso ai dipendenti, alla luce del D.M. 4 agosto 1998, sia delle spese sostenute in occasione di corsi, fiere e riunioni, ritenute supportate dal fine di pubblicizzazione dei prodotti aziendali e non configurabili in termini di mere spese di rappresentanza.

3. Il ricorso è affidato a due motivi.

4. Resiste con controricorso, corredato da memoria, la Fabbri 1905 S.p.A..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso proposto la Agenzia delle Entrate censura la decisione d'appello per violazione e falsa applicazione del TUIR n. 917 del 1986, artt. 75 e 121-bis, nonchè del D.M. Trasporti 4 agosto 1998.

Deduce, in particolare, la Agenzia, che la decisione afferente al primo rilievo fiscale contestato, relativo al recupero a tassazione di costi relativi ad automezzi aziendali immatricolati ai sensi dell'art. 54 C.d.S., comma 1, lett. c) - quindi come autoveicoli adibiti al trasporto promiscuo di cose e persone - si fonda essenzialmente sull'aspetto relativo al rilievo che le autovetture considerate erano state affidate dalla Società ai propri dipendenti, che, appunto, ne avevano fatto un uso promiscuo. Nondimeno, nell'interpretazione offerta dalla Commissione Tributaria Regionale, la disposizione inerente tale peculiare modalità di immatricolazione era stata "abrogata", unitamente alla relativa categoria di veicoli, del D.M. Trasporti 4 agosto 1998, con efficacia, ad avviso della ricorrente, erroneamente ritenuta retroattiva.

2. Ritiene il Collegio che il motivo sia fondato e vada accolto.

2.1. Va preliminarmente rilevato, al riguardo, che il "vecchio" TUIR n. 917 del 1986, art. 121, comma 1, lett. a), prevede la deducibilità dei redditi, per l'intero ammontare, relativamente 1) agli aeromobili da turismo, navi, imbarcazioni da diporto... 2) ai veicoli adibiti ad un uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta. Tale disposizione, come emerge dalla sua palmare lettura, non riguarda anche le autovetture, oggetto del presente giudizio, adibite al trasporto promiscuo di persone e cose, talchè, in assenza di apposita previsione normativa legittimante tale modus di deducibilità, la detraibilità dei relativi redditi appare sottoposta al generale principio di "inerenza" del costo all'attività esercitata ai sensi del "vecchio" TUIR n. 917 del 1986, art. 75 fondato sulla imprescindibile prova, ai fini che interessano, della adibizione in concreto di tali veicoli ad attività pertinenti l'impresa.

2.2. Effettivamente, l'interpretazione offerta dalla Commissione Tributaria Regionale sembra attribuire efficacia retroattiva alla eliminazione della categoria di veicoli immatricolati prima del 1998 ai sensi dell'art. 54 C.d.S., lett. c.), così determinando la confluenza di questi ultimi, tout court, nell'ambito delle categorie descritte dall'art. 121; deve, invece, ritenersi che tali redditi siano deducibili soltanto allorchè ne venga in concreto dimostrata la "inerenza" ai sensi del "vecchio" TUIR n. 917 del 1986, art. 75 (oggi art. 109).

Tale corollario appare suffragato dall'emanazione della circolare 10 febbraio 1998, n. 48/E, del Ministero delle Finanze che proprio all'uso promiscuo si riferisce e reputa rilevante, al fine della verifica di tale oggettiva adibizione, il riferimento ad un parametro altresì oggettivo, rappresentato dalla superficie del veicolo stesso - almeno la metà del quale dovrebbe essere riservata al trasporto permanente di cose - (circostanza, questa, peraltro, non ricorrente nel caso di specie essendo presenti sui veicoli sedili posteriori).

Come noto, per consolidata giurisprudenza di legittimità, (fra le più recenti, Cass. n. 13882 del 31 maggio 2018) in tema di imposte sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza dei costi deducibili non si ricava dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, (appunto, in precedenza, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5), che attiene alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, ma costituisce espressione della stessa necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa: devono quindi ritenersi inerenti tutti i costi relativi ad iniziative che si collocano anche in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale, purchè si tratti di costi che si riferiscono ad un ambito coerente e non estraneo all'oggetto dell'attività di impresa.

Come, fra l'altro, più volte affermato dalla Corte con riguardo al beneficio del credito d'imposta della L. n. 388 del 2000, ex art. 8, comma 2, (ex plurimis, Cass. n. 1691 del 29 gennaio 2016) la deducibilità può, quindi, essere riconosciuta per l'intero costo dell'investimento solo se, in applicazione del criterio del rapporto d'inerenza previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora art. 109) e art. 121 bis (ora art. 164) il contribuente provi l'esclusiva strumentalità del bene acquistato, a prescindere dall'esistenza di mere indicazioni formali di qualità (quale deve considerarsi anche quella della destinazione all'uso per trasporto promiscuo di cose e persone).

Conseguentemente, anche nel caso di specie, soltanto la prova stricto sensu dell'inerenza, nei termini dianzi descritti, ovvero, altresì, la concreta e fattuale dimostrazione dell'asservimento della metà della superficie del veicolo al trasporto di cose, secondo quanto previsto dalla

richiamata circolare ministeriale, appaiono strumenti idonei al fine della statuizione circa l'integrale deducibilità del relativo reddito.

In difetto di tale prova, o della parallela deduzione e dimostrazione "quantitativamente strutturale" concernente l'uso promiscuo del veicolo, la deducibilità non potrà essere che nella diversa e più bassa misura del 50%.

2.3. A tale interpretazione, conforme al principio secondo cui la legge non dispone che per l'avvenire, conduce, d'altro canto, la stessa Direttiva 98/14/CE (di cui Trasporti D.M. 4 agosto 1988 rappresenta il recepimento) il cui art. 2, paragrafo 3, statuisce che "gli Stati membri applicano le disposizioni di cui al paragrafo 1 a decorrere dal 1 ottobre 1998 ai nuovi tipi di veicoli", nonchè il medesimo Trasporti D.M. 4 agosto 1998, art. 2, comma 1, che "a decorrere dal 1 ottobre 1998 le norme del presente decreto divengono di osservanza obbligatoria per tutti i tipi di veicoli".

L'interpretazione letterale della disposizione, alla luce della normativa secondaria dell'Unione di cui è attuazione, induce ad affermare che il nuovo regime, in difetto di puntuale disposizione ad hoc circa l'estensibilità dello stesso ai beni strumentali già in uso prima dell'entrata in vigore D.M. Trasporti 4 agosto 1998, non consenta la integrale deducibilità dei relativi redditi in via immediata, imponendosi, al riguardo, come già precisato, la puntuale prova dell'inerenza dei costi all'attività di impresa.

2.4. Tenuto conto, quindi, di tale chiarissimo dettato normativo, ed in assenza di qualsivoglia esplicita attribuzione di efficacia retroattiva alla disposizione considerata, va evitato l'effetto distorto dell'assoggettamento dei veicoli considerati ad un regime fiscale non appropriato, da cui discenderebbe sia la violazione sia dell'art. 121 bis sia del necessario ed imprescindibile principio di "inerenza" di cui all'art. 75 del "vecchio" TUIR.

3. Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione in ordine alle spese di rappresentanza, relativamente alle quali deduce parte ricorrente l'apoditticità della motivazione, per aver fatto integrale richiamo alla valutazione dei giudici di prime cure al riguardo.

3.1. In particolare, secondo parte ricorrente, la decisione di merito ha sostanzialmente ritenuto integralmente comprovato l'elemento fattuale dirimente, al fine di decidere se una determinata spesa fosse di pubblicità ovvero di rappresentanza, sulla scorta di una erronea interpretazione di ciò che conduce ad un immediato ritorno commerciale ovvero ad un più mediato ritorno d'immagine dell'impresa.

3.2.1. Al riguardo, come rilevato, fra le più recenti, da Cass. n. 12676 del 23 maggio 2018, il discrimen tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obbiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonchè con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, relativa alla produzione realizzata in un determinato contesto.

3.2.2. Orbene, posta tale premessa, risulta evidente che parte ricorrente fa valere un difetto di motivazione ma, in realtà, appunta le proprie censure su una erronea sussunzione delle spese considerate nell'ambito di quelle di pubblicità, essendo del tutto incontestati gli aspetti fattuali ma, invece, venendo in rilievo l'inclusione delle spese - si ripete, non contestate nella loro struttura fattuale - nell'una categoria piuttosto che nell'altra, secondo quanto ritenuto dalla CTR. Quest'ultima infatti, in relazione al punto considerato, ritiene corretta la ricostruzione operata dai primi giudici con riguardo alle spese sostenute in favore dei clienti in occasione di corsi, fiere, riunioni "sopportate dalla società allo scopo di pubblicizzare i propri prodotti e non ravvisabili quali mere spese di rappresentanza".

Si legge, quindi, nella motivazione d'appello, testualmente: "Da quanto sopra riportato, quindi, appare il fondamento delle ragioni di parte contribuente anche se la materia trattata e la fattispecie esaminata è di difficile inquadramento...".

Il preteso difetto di motivazione denunzia, in realtà, inammissibilmente, come emerge dalla piana lettura della motivazione d'appello, una violazione di norme di diritto, che, per consolidata giurisprudenza di legittimità, consiste nella deduzione di un'erronea cognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie normativa astratta e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa. Solo, infatti, l'allegazione di una errata ricostruzione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma ed inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione (ex plurimis, Cass. n. 24054 del 2017). In particolare, come noto, il distinguo tra l'una e l'altra ipotesi è segnato dal fatto che esclusivamente quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa, (cfr. Cass n 7394 del 2010; Cass. n 14468 del 2015, nonchè la già richiamata Cass. n. 24054 del 2017): tale contestazione non appare di certo sussistente, come già chiarito, nel caso di specie.

4. Il secondo motivo deve, quindi, essere dichiarato inammissibile.

4.1. La sentenza va cassata e rinviata, in relazione al primo motivo, accolto, alla Commissione Tributaria dell'Emilia Romagna in diversa composizione che provvederà anche alla regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, in relazione al motivo accolto, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche in relazione alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza