

Ordinanza del 07/11/2024 n. 28724 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Intitolazione:

Imposte sui redditi di impresa - Costi deducibili - Spese di pubblicità e propaganda - Attività promozionali del brand aziendale - Viaggio aziendale - Assenza di scritture contabili

Massima:

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del [DPR n. 597/1973](#) e del [DPR n. 598/1973](#), che del [DPR n. 917/1986](#), incombe al contribuente. Inoltre, poiché nei poteri dell'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi. Inoltre, 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 DPR n. 917 del 1986](#), ora art. 109, comma 5, del medesimo DPR, 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, 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. Pertanto, 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

La contribuente società UPTTEK Spa era attinta da avviso di accertamento con ripresa a tassazione a fini IRAP ed IRES sull'anno d'imposta 2015, vedendo disconosciute come indeducibili alcune spese di rappresentanza, segnatamente non era ammessa in deduzione la spesa relativa per un viaggio aziendale a Cuba.

I gradi di merito erano favorevoli alla parte contribuente donde ricorre per Cassazione il patrono erariale affidandosi a unico motivo di ricorso, cui replica la parte contribuente con tempestivo controricorso.

CONSIDERATO

Con l'unico motivo di ricorso si prospetta ora i sensi dell'[articolo 360 numero 3 del codice di procedura civile](#) per violazione degli articoli 108, secondo comma virgola e 109, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica numero 9 117 del 1986, nonché dell' [articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in data 19 novembre 2008](#) . Nel concreto si contesta che la sentenza in esame risulta errata in relazione al capo riguardate il disconoscimento della deduzione delle spese di rappresentanza avendo reso una decisione in contrasto con le disposizioni di cui agli [articoli 108 , comma 2, e 109, comma 5, del TUIR](#) .

Nelle motivazioni rese, il Collegio emiliano avrebbe infatti violato i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di deducibilità dei costi sostenuti per spese di rappresentanza, ove difettino, come nella presente controversia, del requisito di inerenza rispetto all'attività aziendale.

Nella fattispecie le spese ritenute indeducibili dall'Ufficio sono state sostenute dalla UPTEK nel 2015 per l'organizzazione di un viaggio turistico a Cuba, con la partecipazione di coniugi e figli sia dei rappresentanti della UPTEK medesima, sia di alcuni clienti.

La critica erariale si appunta soprattutto sulla precisazione contenuta nella disposizione ministeriale, in forza delle quali possono essere ammesse in deduzione come spese di rappresentanza quelle sostenute per viaggi all'estero, laddove vi sia una concreta ed effettiva organizzazione di attività promozionali del prodotto o del servizio reso dall'azienda. Ed infatti, la citata disposizione ministeriale del 19 dicembre 2008 prevede che siano deducibili "... le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa".

La questione è già stata affrontata da questa Corte con orientamento consolidato da cui non si vede ragione per discostarsi in questa sede. Ed infatti, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del [D.P.R. n. 597 del 1973](#) e del [D.P.R. n.598 del 1973](#), che del [D.P.R. n. 917 del 1986](#), incombe al contribuente. Inoltre, poiché nei poteri dell'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi (cfr. Cass. V, n. 10269/2017). Altresì, è stato specifico che 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 e configurarle 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 (cfr. Cass. V, n. 30366/2019). In questo senso, occorre ricordare che in materia di deducibilità dei costi d'impresa, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi; tale ultima prova non può, peraltro, consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (cfr. Cass. V, n. 33915/2019).

Nel caso in esame, è incontrovertibile l'assenza di scritture contabili a sostegno dell'organizzazione di attività promozionali del brand aziendale in occasione del viaggio a Cuba, donde non può operare la presunzione (ancorché da provvedimento amministrativo generale, qual è il decreto ministeriale, ancillare nella gerarchia delle fonti) che include i viaggi fra le spese di rappresentanza deducibili. Esclusa l'operatività della

presunzione ministeriale, risulta violato il riparto probatorio fra fisco e contribuente come delineato dalla giurisprudenza di legittimità sopra citata.

Il ricorso è quindi fondato, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perché si accordi con i principi sopra delineati.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per l'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione Così deciso in Roma l'1 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 7 novembre 2024.