

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22825 Anno 2020

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 20/10/2020

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23853/13 R.G. proposto da:

, in persona del liquidatore,
rappresentata e difesa, giusta procura a margine del ricorso, dall'avv.
Ferdinando Biondi, con domicilio eletto presso Grez e Associati s.r.l., in
Roma, Corso Vittorio Emanuele II, n. 18;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n.
109/17/12 depositata in data 18 luglio 2012

34
2020

6

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 gennaio 2020 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti della s.r.l. in liquidazione tre avvisi di accertamento, relativi agli anni 2002, 2003 e 2004, contestando numerosi rilievi.

In particolare, in relazione all'anno 2002, riteneva non spettante il credito di imposta di euro 375.542,93, in quanto la società Prodotti in liquidazione - dalla quale la aveva percepito somme per l'importo complessivo di euro 801.074,00, contabilizzate per euro 667.631,87 come dividendi e per euro 133.443,13 come rimborso di azioni detenute - non aveva effettuato distribuzione di utili, non aveva indicato tali somme nella dichiarazione dei redditi e non aveva rispettato l'art. 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, né aveva emesso la delibera ex art. 2445 cod. civ.; contestava, altresì, ai fini I.V.A. l'omessa fatturazione di somme percepite «in conto prezzo» per euro 309.874,13 con il contratto preliminare di compravendita del 11 luglio 2002, come modificato in data 29 luglio 2002.

Con riguardo all'anno 2003 riprendeva a tassazione l'importo di euro 8.341,68 per costi sostenuti per l'unica dipendente della società, assunta per otto ore giornaliere, ritenuti non inerenti.

Relativamente all'anno 2004, recuperava a tassazione: a) spese relative a personale dipendente per euro 14.937,77; b) costi di pubblicità per euro 5.200,00 (spese di pubblicità e *depliants* torneo internazionale 2004 di cui alla fattura emessa dalla società Tennis Club S. Croce s.p.a.), carenti di documentazione comprovante l'esecuzione della prestazione; c) costi di pubblicità per euro 3.087,28 (spese di pubblicità d'asta relative ad una procedura esecutiva immobiliare) sostenuti da un terzo soggetto (la Pirelli Credit Service) per i quali mancava documentazione comprovante l'accordo che potesse giustificare il riaddebito del costo; d) l'I.V.A. indicata in tre note di credito per complessivi euro 60.000,00 emesse a "storno" di

altrettante fatture per operazioni inesistenti presentate presso istituti di crediti al fine di accedere al finanziamento bancario.

La società contribuente impugnava gli atti impositivi con due distinti ricorsi dinanzi alla Commissione provinciale di Pisa, che, previa riunione, li accoglieva parzialmente.

In esito all'appello principale dell'Agenzia delle entrate ed all'appello incidentale della società contribuente, la Commissione regionale della Toscana, con la sentenza in questa sede impugnata, accoglieva parzialmente i gravami.

Osservava che:

1) essendo incontroverso tra le parti che le somme corrisposte dalla controllata non costituivano dividendi, era interdetta la possibilità di effettuare la detrazione del credito d'imposta;

2) la somma prevista nel preliminare di compravendita non aveva natura di corrispettivo pattuito, ma assolveva alla finalità di rafforzare l'obbligazione predeterminando l'importo del danno eventuale, per cui su tale somma non doveva essere versata l'I.V.A.;

3) l'ammontare complessivo delle riprese a tassazione per gli altri anni oggetto di accertamento era pari a complessivi euro 23.227,05, anziché ad euro 25.581,43;

4) sia il servizio svolto dal giornale La Nazione, che aveva pubblicizzato nell'interesse della contribuente la vendita all'asta, sia l'importo versato dalla contribuente in occasione del torneo di tennis costituivano costi inerenti all'attività d'impresa;

5) le spese relative al personale di servizio non potevano essere riconosciute come costi, non essendo stata mai riscontrata la presenza della lavoratrice nei locali dell'azienda.

Avverso la suddetta decisione propone ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi a dieci motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, con tre motivi.

Considerato che:

1. Con il primo motivo del ricorso principale (indicato in ricorso con il numero 1.1) la contribuente censura la sentenza per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto i giudici di appello, accogliendo il motivo di impugnazione formulato dall'Ufficio relativo al credito d'imposta di euro 375.543,00, hanno implicitamente respinto l'eccezione di inammissibilità dell'atto di d'appello perché privo di specificità senza esplicitare alcuna motivazione.

2. Con il secondo motivo (indicato in ricorso con il numero 1.2) censura la sentenza per violazione e/o falsa applicazioe dell'art. 53, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, ribadendo che l'Ufficio con il ricorso in appello non aveva avanzato motivi specifici di censura, ma aveva svolto una difesa di stile, recante argomentazioni meramente apparenti, per cui i giudici di appello hanno erroneamente ritenuto ammissibile l'impugnazione.

3. Il primo ed il secondo motivo del ricorso principale, che possono essere trattati congiuntamente perché strettamente connessi, sono infondati.

Premesso che l'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 si pone come norma speciale rispetto all'art. 342 cod. proc. civ., questa Corte ha chiarito, con riguardo al contenzioso tributario, che anche «ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere di impugnazione specifica previsto dall'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere «i motivi specifici dell'impugnazione» e non già «nuovi motivi», atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame nel merito della causa» (Cass., sez. 5, 29 febbraio 2012, n. 3064; Cass. 28 febbraio 2011, n. 4784; Cass. 30 dicembre 2016, n. 27497; Cass., sez. 6-5, ord. 22 marzo 2017, n. 7369; Cass., sez. 6-5, 5 ottobre 2018, n. 24641).

La specificità dei motivi di appello richiesta dalla norma non impone dunque rigidi formalismi, sicché i singoli motivi non devono necessariamente consistere in una rigorosa indicazione, ma possono essere ricavati anche per implicito, purché in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione, sempre che vi sia una esposizione chiara ed univoca anche se sommaria (Cass. 21 settembre 2016, n. 18455; Cass. 21 novembre 2019, n. 30341).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate, nel formulare il motivo di appello avverso la sentenza di primo grado nella parte in cui riconosceva la deducibilità del credito d'imposta di euro 375.542,93, dopo avere ricostruito in modo puntuale il rilievo mosso con l'avviso di accertamento, ha reiterato le argomentazioni difensive già svolte nel precedente grado di giudizio, precisando: «La sentenza è degna di censura, in quanto da un lato sancisce che in effetti non si tratta di una distribuzione di utili, dall'altro però ritiene che il risultato economico deve rimanere inalterato non riconoscendo alla somma in questione la natura di sopravvenienza, bensì di finanziamento. I giudici non hanno considerato, però, che la collocazione della voce nel conto economico è stata fatta dalla stessa società, pertanto, una volta smontata la tesi che tale importo si possa riferire a utili percepiti dalla Prodotti circostanza questa condivisa dalla Commissione tributaria, non resta che prenderne atto e recuperare il credito d'imposta. Del resto nello stato patrimoniale della società non vi è alcuna voce riferita a finanziamenti ricevuti dalla >.

Le critiche rivolte alla sentenza di primo grado sono dunque specifiche e dettagliate ed escludono, di conseguenza, la fondatezza dell'eccezione d'inammissibilità dell'appello, sollevata dalla contribuente e correttamente respinta, seppure in modo implicito, dalla Commissione regionale.

4. Con il terzo motivo (indicato in ricorso con il n. 2) la contribuente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 14, commi 1 e 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo vigente nel 2002), lamentando che i giudici di secondo grado hanno dichiarato legittimo il recupero del credito d'imposta senza prendere in esame le osservazioni da essa svolte.

Rileva che da nessuna delle disposizioni che disciplinano il credito d'imposta sugli utili distribuiti dalle società ai propri soci è possibile trarre qualche elemento che giustifichi la pretesa dell'Ufficio, risultando, nel caso di specie, rispettati gli adempimenti previsti dal citato art. 14 del t.u.i.r. e non potendo farsi discendere alcuna conseguenza dalla mancata adozione di una delibera di distribuzione degli utili o dalla mancata osservanza degli altri adempimenti da parte della partecipata.

5. Con il quarto motivo (indicato in ricorso con il n. 3) la contribuente censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., sostenendo che la motivazione contrasterebbe con il dispositivo che ha implicitamente confermato la sentenza di primo grado.

Il passaggio della motivazione della sentenza in cui si legge «il fatto che non si tratti di dividendi (e ne fa fede la collocazione della voce nel conto economico)...», laddove venisse interpretato nel senso che la collocazione dell'erogazione nel conto economico ne comporti l'assoggettamento ad imposizione, contrasterebbe con la statuizione della sentenza di primo grado – che sembrerebbe essere stata implicitamente confermata dalla sentenza di appello – secondo cui non necessariamente la suddetta erogazione deve essere qualificata come sopravvenienza attiva, non avendo valenza reddituale.

6. Con il quinto motivo (indicato in ricorso con il n. 4) la contribuente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 55 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente *ratione temporis*, dell'art. 86 del d.P.R. n. 917 del 1986, dell'art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (principio di collaborazione e buona fede) e degli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione.

Assume che nella denegata ipotesi in cui la decisione impugnata dovesse essere interpretata nel senso di attribuire valore reddituale alle somme contabilizzate come dividendi, con conseguente disconoscimento del credito d'imposta e riconoscimento della posta come sopravvenienza attiva per il solo fatto che tali somme sono state imputate dalla stessa società a conto economico, la sentenza sarebbe censurabile per violazione del richiamato art. 55, in quanto manca qualsiasi correlazione degli importi recuperati a tassazione con componenti che avevano già avuto la propria

manifestazione reddituale negli esercizi precedenti; l'Ufficio non aveva mai dimostrato che le somme da essa percepite rappresentassero un'indennità, un contributo o una liberalità tassabili ex art. 55, comma 3, del t.u.i.r, né lo aveva mai sostenuto e, peraltro, la partecipata Prodotti in liquidazione, in occasione dell'erogazione delle somme quali anticipi sul riparto finale di liquidazione, aveva registrato un credito, decurtando poi la somma anticipata dall'importo da distribuire previsto in sede di bilancio finale di liquidazione, sicché tale circostanza evidenziava che l'erogazione delle somme era avvenuta a titolo di finanziamento da parte della partecipata ai soci, come dimostrato con il deposito dell'estratto dei conti di credito della stessa partecipata.

Aggiungeva che l'Ufficio, in violazione dei principi di collaborazione tra Amministrazione e contribuente e di imparzialità dell'Amministrazione, aveva negato il credito d'imposta, sostenendo che non si trattasse di dividendi, ma aveva poi ritenuto ugualmente imponibile la somma di euro 667.631,87, procedendo in tal modo ad una rettifica parziale esclusivamente a favore dell'erario e non anche a quella *contra fiscum*, non tenendo conto che, per un mero errore contabile e dichiarativo, la società sarebbe stata chiamata a versare un'imposta alla quale non corrispondeva il conseguimento effettivo di un reddito (art. 86 t.u.i.r.), dal momento che, a fronte dell'entrata finanziaria, sussisteva unicamente un debito, con obbligo di restituzione, ma non un incremento di reddito.

7. Con il sesto motivo del ricorso principale (indicato con il n. 5) si deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale omesso di pronunciarsi sul motivo d'appello concernente il difetto di motivazione dell'atto impositivo sulla qualificazione come sopravvenienza attiva dell'erogazione contabilizzata a titolo di dividendi.

8. Il sesto motivo, che va esaminato con priorità in quanto denuncia un *error in procedendo*, è infondato.

Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia

stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass, sez. 1, ordinanza n. 24155 del 13/10/2017; Cass., sez. 5, ord. n. 29191 del 6/12/2017).

La Commissione regionale, dichiarando legittima la ripresa a tassazione della somma portata a credito d'imposta, ha implicitamente rigettato anche la doglianza della contribuente con la quale si lamentava carenza di motivazione dell'atto impositivo.

9. Il terzo motivo è infondato.

9.1. Risulta pacifico, in fatto, che la ricorrente, in data 27 agosto 2002, ha ricevuto dalla controllata Prodotti in liquidazione la somma di euro 801.074,00, che, alla chiusura dell'esercizio, è stata imputata nel conto economico come componente positivo, avendo la

in liquidazione contabilizzato l'importo di euro 133.442,13 come rimborso delle azioni detenute e l'importo di euro 667.631,87 come <<dividendi>> percepiti; contestualmente alle suddette registrazioni, la odierna ricorrente, movimentando il conto di mastro n. 930 <<Proventi da Partecipazioni in controllate>>, ha annotato in contabilità un credito d'imposta sui dividendi per un importo di euro 375.542,93.

9.2. Come correttamente affermato dalla Commissione regionale, non può riconoscersi alla somma di euro 667.631,87 la natura di dividendo.

A tale conclusione si perviene se si considera che:

a) la società controllata Prodotti . non ha mai adottato una delibera di distribuzione degli utili ai soci ai sensi dell'art. 2433 cod. civ., non rinvenuta dai verificatori nel libro verbali della società;

b) la società controllata non ha indicato nella propria dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2002 la distribuzione di utili, né ha posto in essere gli adempimenti di cui all'art. 105 del t.u.i.r. ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai percipienti i dividendi.

Non rileva, di conseguenza, che la contribuente abbia rispettato le condizioni prescritte dall'art. 14, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, presentando la dichiarazione dei redditi nella quale ha indicato gli utili e la relativa detrazione d'imposta.

Infatti, come è stato anche di recente ribadito da questa Corte (Cass., sez. 5, ord. n. 12297 del 18 maggio 2018), il credito d'imposta accordato al socio dall'art. 14, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, vigente *ratione temporis*, è soggetto ad un doppio limite, percentuale e fino a concorrenza delle imposte pagate dalla società, calcolato sugli utili della società partecipata e non sull'imposta pagata (Cass. n. 23848 del 11/11/2009; Cass. 19152 del 23/9/2004), e comunque in funzione (secondo limite) dell'imposta effettivamente pagata dalla società, funzione che verrebbe evidentemente frustrata qualora venisse riconosciuto al socio un credito per un'imposta che la società non avesse affatto pagato (Cass. n. 5552 del 15/3/2005); in ogni caso, l'attribuzione del credito d'imposta soggiace alle condizioni stabilite dall'art. 105 del d.P.R. n. 917 del 1986, in assenza delle quali non può essere riconosciuta.

Va, dunque, esclusa la natura di dividendo della somma di euro 667.631,87 e va, di conseguenza, negata la detraibilità del credito d'imposta di euro 375.543,00.

10. Va, parimenti, dichiarato infondato anche il quarto motivo.

Il vizio di contraddittorietà della motivazione si rende ravvisabile solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la *ratio decidendi* posta a fondamento della decisione adottata (Cass., sez. 1, ord. n. 12967 del 24/5/2018).

Tale vizio non è rinvenibile nella decisione impugnata con la quale la Commissione regionale dopo avere ritenuto, in motivazione, che le somme di denaro ricevute dalla contribuente, imputate in conto economico, non costituiscono dividendi e che, per tale ragione, deve ritenersi interdetta la detrazione del credito d'imposta, ha poi, in dispositivo, dichiarato legittima la ripresa a tassazione della somma portata a credito d'imposta, trattandosi di statuizioni tra loro non contrastanti, ma che costituiscono l'una la logica premessa dell'altra.

Infatti, l'inciso contenuto in sentenza «(e ne fa fede la collocazione della voce nel conto economico)», serve soltanto a rafforzare l'affermazione che le somme percepite dalla contribuente non abbiano natura di dividendi.

11. Anche il quinto motivo è infondato.

11.1. Il disconoscimento della natura di dividendo all'importo di euro 667.631,87 non consente di ritenere che l'erogazione imputata al conto economico possa essere considerata quale sopravvenienza attiva, ai sensi del comma 3, lett. *b*), dell'art. 55 del t.u.i.r., come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria.

Occorre, sul punto, premettere che, a differenza delle sopravvenienze proprie, disciplinate dall'art. 55 (ora art. 88,) comma 1, del t.u.i.r., quelle improprie costituiscono componenti positivi di reddito legati ad eventi non modificativi di ricavi o di oneri precedentemente dedotti, ma che comunque influenzano il risultato economico dell'esercizio in cui questi eventi si manifestano.

Tra le sopravvenienze attive improprie rientrano sia le indennità risarcitorie (art. 88, comma 3, lett. *a*) del t.u.i.r.) sia i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità (art. 88, comma 3, lett. *b*) del t.u.i.r.), diversi da quelli indicati alle lettere *g*) e *h*) dell'art. 85 dello stesso t.u.i.r.

La somma erogata dalla partecipata e contabilizzata dalla
come dividendo non è inquadrabile né tra i contributi, né tra le liberalità tassabili ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. *b*), del t.u.i.r., considerato che i proventi in denaro conseguiti a titolo di contributi traggono origine o da una disposizione normativa o da una clausola contrattuale e, in funzione della specifica finalità cui gli stessi sono destinati, vengono classificati in contributi in conto esercizio – che sono quelli erogati per ridurre l'incidenza dei costi aziendali e per sostituire mancati ricavi –, contributi in conto impianti, finalizzati all'acquisizione di beni ammortizzabili, e contributi in conto capitale, che sono erogati sia per favorire l'acquisizione di beni non ammortizzabili sia per aumentare il patrimonio netto dei soggetti beneficiari; le liberalità sono, invece, rappresentate da qualsiasi

arricchimento che viene conseguito dall'imprenditore a titolo gratuito e che trova la sua fonte nella volontà del soggetto erogante.

11.2. Nella decisione impugnata la somma erogata non viene espressamente considerata quale sopravvenienza attiva, ma, confermando il recupero a tassazione, i giudici di merito riconoscono la sua natura reddituale, senza tuttavia, esplicitare le ragioni di tale convincimento.

La contribuente anche in questa sede insiste nel sostenere che le somme, erogate quali anticipi sul riparto finale di liquidazione, sono state registrate dalla società partecipata come somme a credito nei confronti della partecipante e, al fine di dimostrare la natura meramente finanziaria e non reddituale delle somme percepite, richiama l'estratto dei conti di credito della Prodotti in liquidazione, già prodotto nel giudizio di merito e allegato al ricorso in cassazione in omaggio al principio di autosufficienza.

Le censure rivolte alla sentenza, pur se formulate come motivi fondati su violazioni di legge, sono in realtà volte a sollecitare una ricostruzione fattuale diversa da quella prospettata dai giudici d'appello.

Infatti, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi – violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta – è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (Cass., sez. 6 - 2, ordinanza n. 24054 del 12/10/2017).

La contribuente, nel richiedere una revisione del ragionamento svolto dai giudici di merito, ed in particolare, il riconoscimento della natura finanziaria e non reddituale della somma imputata al conto economico come dividendo, assumendo che, a fronte di tale entrata finanziaria, non ha conseguito un reddito soggetto a tassazione, ma ha piuttosto assunto un debito, con conseguente obbligo di restituzione, tende in realtà ad ottenere una nuova valutazione di merito, non consentita in sede di legittimità, che avrebbe dovuto eventualmente essere fatta valere ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nei limiti consentiti dalla formulazione della disposizione temporalmente applicabile.

12. Con il settimo motivo (indicato in ricorso con il n. 6.1) la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., lamentando che i giudici di merito non hanno esaminato il primo motivo di appello incidentale da essa formulato con il quale aveva censurato la sentenza della Commissione provinciale nella parte in cui aveva confermato, per l'anno 2002, la ripresa a tassazione della somma di euro 133.442,13 erogata dalla società partecipata e contabilizzata dalla contribuente come annullamento di azioni.

13. Con l'ottavo motivo (indicato in ricorso con il n. 6.2) censura la sentenza per omessa motivazione circa il fatto controverso e decisivo costituito dal recupero a tassazione della somma di euro 133.442,13, assumendo che, nell'ipotesi in cui si ritenga che la pronuncia su tale motivo di appello incidentale sia stata implicitamente resa, la sentenza di secondo grado sarebbe affetta da vizio motivazionale.

14. Con il nono motivo (indicato in ricorso con il n. 6.3) denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 55 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 86 del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere i giudici di appello ritenuto che tale somma avesse valore reddituale, pur trattandosi di importo non imponibile ricevuto a titolo di anticipazione del riparto finale di liquidazione della partecipata e, come tale, avente natura meramente finanziaria.

15. Il settimo motivo, con il quale si denuncia un *error in procedendo*, è fondato, in quanto la decisione adottata non contiene alcuna espressa statuizione sulla questione prospettata con il motivo di appello.

Va in proposito rilevato che viola l'art. 112 cod. proc. civ. il giudice di appello che non esamini una censura rivolta al giudice di primo grado, dovendo considerarsi insussistente la violazione solo nel caso in cui il giudice di appello fondi la decisione su un argomento che necessariamente presupponga l'accoglimento o il rigetto, essendo l'esame della censura inutile nel primo caso ed implicito nel secondo (Cass. n. 11756 del 19/5/2006; Cass. n. 452 del 14/1/2015).

Nel caso di specie dalla motivazione non può desumersi una implicita reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, risultando il motivo di gravame non esaminato del tutto autonomo rispetto alle ulteriori censure formulate ed alle statuizioni contenute nella decisione impugnata.

L'accoglimento del settimo motivo impone di ritenere assorbiti l'ottavo ed il nono motivo, vertenti sulla medesima questione.

16. Con il decimo motivo (indicato in ricorso con il n. 7) la società ricorrente censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione circa il fatto controverso e decisivo costituito dalla deducibilità *pro quota* del costo per il personale addetto alle pulizie, assumendo che i giudici regionali non hanno spiegato perché dal mancato riscontro, da parte dei verificatori, della presenza della lavoratrice presso la sede della società debba farsi discendere l'integrale indeducibilità del costo, anziché la deducibilità almeno *pro quota* di detto costo, come evidenziato con specifico motivo di appello.

Il motivo è infondato, in quanto i giudici di secondo grado, sulla base delle risultanze processuali, hanno accertato, con valutazione che non può essere rimessa in discussione in questa sede, che i costi adottati per il pagamento del personale sono totalmente indeducibili, non essendo mai stata riscontrata la presenza della lavoratrice addetta alle pulizie nei locali dell'azienda.

La motivazione risulta adeguata, esaustiva ed immune da vizi logici e la censura, così come formulata, non indica, mediante esposizione chiara e

sintetica del fatto controverso, le ragioni per le quali l'insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare la decisione.

Inoltre, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale (Cass. n. 19547 del 4/8/2017; Cass. n. 12676 del 23/5/2018), la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità, non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione.

Nella specie, con il mezzo in esame non si individuano fatti decisivi il cui esame sarebbe stato insufficiente dalla Commissione regionale, ma si tende, piuttosto, a riproporre gli stessi elementi fattuali, già tenuti presenti dai giudici di merito, al solo fine di addivenire ad una diversa ricostruzione in fatto rispetto a quella operata dai giudici regionali.

17. Con il primo motivo del ricorso incidentale la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 1362 cod. civ. e dell'art. 6, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, sostenendo che i giudici di appello avrebbero errato laddove hanno ritenuto che la somma versata sulla base del contratto preliminare del 11 luglio 2002, non assumendo natura di

anticipazione del corrispettivo pattuito e mantenendo sino alla stipula del contratto definitivo «l'esclusiva finalità di rafforzamento dell'obbligazione predeterminando l'importo del danno eventuale», non è soggetta ad I.V.A.

Evidenzia che la circostanza che le somme fossero destinate anche ad anticipazione del prezzo e fossero, pertanto, soggette al disposto di cui all'art. 6, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, si evince da quanto espressamente stabilito nel contratto preliminare, come modificato in data 29 luglio 2002, laddove si specificava che la somma di euro 309.874,13 veniva versata a titolo di «caparra confirmatoria ed in conto prezzo»; di conseguenza, la C.T.R., se avesse interpretato correttamente la volontà delle parti, avrebbe dovuto ritenere legittima la ripresa dell'Ufficio.

Peraltro, stante l'autonomia dei due tributi, la circostanza che fosse stata richiesta con autonomo avviso di liquidazione anche l'imposta di registro non poteva precludere di procedere all'accertamento ai fini dell'I.V.A. dovuta.

17.1. In controricorso al ricorso incidentale la contribuente ha replicato che il contratto preliminare prevede quella dazione di danaro attribuendole espressamente la natura di caparra confirmatoria ex art. 1385 cod. civ., quale risarcimento anticipato per l'ipotesi di futuro inadempimento, da valere quale acconto sul prezzo solo ed esclusivamente «in caso di inadempimento», ossia solo ed esclusivamente al momento della successiva stipula dell'atto definitivo, e che le stesse parti hanno peraltro previsto, all'art. 6, lett. b), del contratto preliminare, che l'imposta I.V.A. dovesse essere corrisposta per l'intero al momento del rogito notarile, per cui all'atto della sottoscrizione del preliminare non era stata conclusa alcuna operazione imponibile ai fini I.V.A.

Ha fatto, altresì, rilevare che contestualmente all'avviso di accertamento in materia di I.V.A., l'Ufficio ha pure notificato alla società l'avviso di liquidazione con il quale ha contestato la violazione dell'obbligo di richiedere la registrazione della scrittura privata del 11 luglio 2002, nonché il mancato versamento dell'imposta di registro proporzionale dello 0,5 per cento previsto per la caparra confirmatoria, in evidente contrasto con il principio di alternatività tra I.V.A. e imposta di registro sancito dall'art. 40

del d.P.R. n. 131 del 1986, ai sensi del quale « per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa»; peraltro il promittente acquirente, coobbligato in solido, aveva già provveduto a definire la pretesa avanzata dall'Ufficio con detto avviso di liquidazione mediante il pagamento dell'imposta richiesta e della sanzione nella misura ridotta.

Ha, infine, sottolineato che il presupposto di fatto sul quale l'Agenzia fonda le propria pretesa è smentito dallo stesso contratto del 11 luglio 2002, il cui art. 13 stabilisce, ad integrazione e modifica di quanto convenuto all'art. 6, punto a) dello stesso, che la parte promittente l'acquisto rilascia a titolo di caparra penitenziale la somma di euro 25.000,00 mediante assegno bancario, impegnandosi a versare, a titolo di caparra confirmatoria, la somma di euro 284.874,13 entro e non oltre il 30 luglio 2002.

17.2. Il motivo è fondato.

Secondo il costante orientamento di questa Corte, è compito del giudice di merito stabilire, attraverso la valutazione di elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, se i contraenti abbiano voluto attribuire alla somma versata (o a una parte di essa) la funzione di mera caparra confirmatoria, ovvero quella di acconto sul prezzo (Cass. n. 727 del 1980; Cass. 8792 del 10/4/2009).

Nell'ipotesi di cessione di immobili, con riferimento all'I.V.A., il presupposto impositivo si verifica, ai sensi dell'art. 6, primo e quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, al momento del passaggio di proprietà degli stessi; qualora venga versato un anticipo sul prezzo in previsione degli effetti reali, alla data di pagamento di questo - o della relativa fatturazione - e limitatamente all'importo destinato a tal fine (Cass. n. 7348 del 13/5/2003; Cass. 13989 del 12/11/2001; Cass. n. 8792 del 10/4/2009; Cass. n. 24671 del 3/10/2019).

Ciò comporta che il pagamento di somme di denaro, effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto preliminare di compravendita di bene immobile, è soggetto ad I.V.A. ed all'obbligo di fatturazione qualora tali somme, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base

ad elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, siano destinate ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene (Cass. n. 1320 del 22/1/2007).

Diversamente da quanto ritenuto dalla C.T.R., la lettura dell'art. 6, lett. a) del contratto preliminare, come modificato in data 29 luglio 2002, evidenzia chiaramente che le parti, dopo avere stabilito il prezzo in euro 3.563.552,60, oltre I.V.A., hanno convenuto che alla sottoscrizione del preliminare dovesse essere corrisposta dal promittente acquirente la somma di euro 309.874,13 «a titolo di caparra confirmatoria ed in conto prezzo» e che la residua somma a saldo, pari ad euro 3.253.678,47, unitamente all'I.V.A. per l'intero, dovesse essere corrisposta al momento del rogito notarile; tale previsione lascia ritenere che le parti abbiano inteso attribuire alla somma non solo la funzione di liquidazione anticipata del danno in caso di inadempimento, ma anche quella di anticipazione di parte del corrispettivo pattuito, non potendo la pattuizione sul pagamento dell'I.V.A. differito al momento della stipula del definitivo derogare alle disposizioni normative vigenti in materia.

All'applicazione dell'I.V.A. non osta, d'altro canto, la previsione contenuta nell'art. 13 del contratto preliminare del 11 luglio 2002 che deve considerarsi superata dalla modifica apportata, in data successiva (29 luglio 2002), con l'art. 6, lett. a), allo stesso contratto preliminare.

E' ben vero, come sottolineato dalla contribuente, che questa Corte ha più volte sottolineato, interpretando il «principio di alternatività» tra I.V.A. e imposta di registro, espresso dall'art. 40 d.P.R. n. 131 del 1986, che, qualora in un atto complesso, taluna delle disposizioni integri una cessione di beni o una prestazione di servizi soggetta all'imposta sul valore aggiunto, tale disposizione va assoggettata all'imposta di registro in misura fissa, restando solo le altre disposizioni assoggettate all'imposta proporzionale di registro (Cass. n. 8792 del 2009, cit.).

Va, tuttavia, ribadito che, al fine di stabilire quale sia il tributo dovuto in caso di imposizione alternativa, non rileva il semplice fatto che sia stato corrisposto un tributo, atteso che il contribuente ha l'obbligo di

corrispondere il tributo previsto dalla legge (Cass. n. 1405 del 22/1/2013; Cass. n. 18524 del 10/8/2010).

Di conseguenza, l'avvenuto pagamento spontaneo, da parte del promittente acquirente, coobbligato in solido, dell'imposta di registro in misura proporzionale, anziché fissa, non rende illegittima la pretesa fiscale ai fini I.V.A. avanzata dall'Agenzia delle entrate con riguardo al medesimo contratto preliminare.

18. Con il secondo motivo del ricorso incidentale la difesa erariale, denunciando violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ., nonché violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, censura la decisione gravata nella parte in cui i giudici di appello hanno ritenuto inerenti i costi di pubblicità; sottolinea che era stata contestata non solo l'assenza di inerenza all'attività d'impresa, ma anche la mancanza di prova dell'effettuazione delle prestazioni a beneficio della contribuente e soprattutto la mancanza di qualsiasi documentazione di supporto che consentisse di ritenere certi detti costi.

Il motivo è fondato e va accolto.

Come è noto, nell'accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza, incombe sul 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 (Cass. n. 25 febbraio 2010, n. 4554; Cass. n. 30366 del 21/11/2019).

Con l'atto impositivo, ritrascritto in ricorso in ossequio al principio di autosufficienza, l'Amministrazione ha contestato alla società contribuente che i costi relativi alla fattura emessa dalla società Tennis Club S. Croce s.p.a., relativa al sostenimento di spese di pubblicità e *depliant*s - Torneo

Internazionale 2004 e il riaddebito disposto dalla società Pirelli Credit Service nei confronti della contribuente per spese di pubblicità d'asta relative ad una procedura esecutiva immobiliare, facente riferimento ad un accordo stipulato in data 23 ottobre 2003, non fossero adeguatamente documentati; la società contribuente non ha fornito né documentazione comprovante le spese di pubblicità, né documentazione da cui risultasse l'accordo del 23 ottobre 2003.

La Commissione regionale, a fronte di tale puntuale contestazione, si è limitata a valorizzare la inerenza dei costi all'attività di impresa, trascurando di verificare, ai fini della loro deducibilità, se la contribuente avesse provato, mediante idonea documentazione, la effettiva esecuzione delle prestazioni e dei servizi a cui si riferiscono i costi e, pertanto, la sentenza incorre nelle violazioni denunciate.

19. Con il terzo motivo del ricorso incidentale si denuncia nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non essersi i giudici di appello espressi sulla ripresa a tassazione di I.V.A. conseguente al disconoscimento delle variazioni in diminuzione dell'imposta operata dalla contribuente con tre note di credito emesse in assenza del relativo presupposto normativo.

Il motivo è fondato.

Sussiste il vizio di omessa pronuncia, con violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., allorché manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre tale violazione non ricorre nel caso in cui il giudice di appello fonda la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda (Cass. n. 16254 del 2012; Cass. 11756 del 2006; Cass. n. 452 del 2015, cit.).

Nella specie il giudice di appello ha totalmente omesso di esaminare la questione prospettata dalla Agenzia delle entrate con specifico motivo di gravame al fine di censurare le statuizioni sul punto rese dalla Commissione provinciale e, poiché con tale questione si contesta un rilievo del tutto autonomo, non può ritenersi che con la decisione resa i giudici di appello l'abbiano implicitamente respinta.

20. In conclusione, vanno rigettati il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il sesto ed il decimo motivo del ricorso principale, e va accolto il settimo motivo del ricorso principale, con assorbimento dell'ottavo e del nono motivo; va, inoltre, accolto il ricorso incidentale, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, per nuovo esame in relazione alle censure accolte, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il sesto ed il decimo motivo del ricorso principale; accoglie il settimo motivo del ricorso principale e dichiara assorbiti l'ottavo e il nono motivo; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 14 gennaio 2020