

Cassazione civile, 15/06/2018, (ud. 07/03/2018, dep.15/06/2018), n. 15843

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO	Biagio	-	Presidente	-
Dott. FUOCHI TINARELLI	G.	-	rel. Consigliere	-
Dott. NONNO	Giacomo M.	-	Consigliere	-
Dott. CATALOZZI	Paolo	-	Consigliere	-
Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G.		-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15692/2011 R.G. proposto da

V.AR.VIT. - Vescovini Aristide Viterie Bullonerie Spa, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Emanuele Coglitore e Luigi Ferdinando Berardi, con domicilio eletto presso il primo, in Roma via Confalonieri n. 5, giusta procura speciale notarile;
- ricorrente -

Contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;
- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna sez. staccata di Parma n. 93/22/10, depositata il 26 aprile 2010;
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 marzo 2018 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli;
Letta le conclusioni depositate dal Sostituto Procuratore Generale Mauro Vitiello che ha concluso per il rigetto del ricorso;
Letta la memoria depositata dall'Avv. Emanuele Coglitore per il ricorrente che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Fatto

FATTO E DIRITTO

RILEVATO CHE:

- **V.AR.VIT. - Vescovini Aristide Viterie Bullonerie Spa** impugnava gli avvisi di accertamento per Iva, rispettivamente per il 2001 e il 2002, emessi dall'Agenzia delle entrate in relazione alla indetraibilità dell'imposta per costi di manutenzione e realizzazione del verde aziendale, ritenuti spese di rappresentanza, nonché per i costi relativi a consulenze, ritenuti non inerenti;
- l'impugnazione, accolta dalla Commissione tributaria provinciale di Parma sui ricorsi riuniti, era rigettata dal giudice d'appello limitatamente alla ripresa per il verde aziendale;

- la contribuente propone ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso;

CONSIDERATO CHE:

- il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, e art. 19 bis.1, comma 1, lett. h, e art. 74, comma 2, (ora art. 108, comma 2), tuir, denuncia che reitera con il secondo motivo anche in relazione all'art. 75, comma 5, (ora art. 109, comma 5) e art. 67, comma 7, (ora art. 192, comma 6) tuir;

- i motivi, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono fondati;

- la società contribuente, invero, lamenta, in sostanza, che la CTR abbia qualificato le spese per la realizzazione e manutenzione del verde aziendale su un terreno pertinenziale allo stabilimento come spese di rappresentanza, valutando l'intervento, per la consistenza dell'allestimento, come volto a migliorare l'immagine aziendale;

- in tema di spese di rappresentanza, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis.1, comma 1, lett. h, rinvia, per la definizione, alla disciplina delle imposte sui redditi, ossia al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, comma 2, (ora art. 108), nel testo vigente ratione temporis, che, peraltro, non fornisce una nozione di spese di rappresentanza, limitandosi a contrapporre, ai fini della deducibilità, alle spese di pubblicità;

- in questa prospettiva, infatti, la giurisprudenza ha individuato il discrimen tra spese di pubblicità e di rappresentanza "negli obbiettivi perseguiti, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle aventi come scopo preminente quello di pubblicizzare prodotti, marchi e servizi dell'impresa con una diretta finalità promozionale e di incremento delle vendite" (v. Cass. n. 3087 del 17/02/2016);

- costituisce presupposto per la qualificazione del costo nell'una o nell'altra categoria il fatto che questo deve cadere su un bene od un servizio, che viene fornito gratuitamente ai destinatari, i quali sono soggetti esterni ed estranei all'impresa (clienti, utenti, la generalità dei consociati,...), e, dunque, normalmente si concretizza in omaggi, cene, soggiorni, gadget di vario genere (v., per la varietà delle fattispecie, Cass. n. 28695 del 30/11/2017 in tema di organizzazione di congressi medici; Cass. n. 14232 del 07/06/2017 in tema di costi di sponsorizzazione; Cass. n. 10910 del 27/05/2015 con riguardo alla cessione di materiale pubblicitario; Cass. n. 24932 del 06/11/2013 in tema di omaggi, spese di soggiorno e viaggi);

- nella vicenda in esame, la CTR, premesso che "se in via generale deve qualificarsi come manutenzione dell'immobile aziendale ogni intervento relativo al verde inerente allo stabilimento", ha peraltro accertato che l'intervento (consistente nella realizzazione "di laghetti artificiali, piante e alberi particolari... di una insegna di rilevanti dimensioni") "come appare nella specie, vada oltre la semplice gestione degli spazi a verde circostanti gli edifici destinati all'attività d'impresa per assumere, data l'estensione e l'articolazione dell'area a verde per come risulta dalle spese sostenute, la diversa consistenza di un allestimento volto a migliorare l'immagine aziendale" sì da "assumere la natura di operazione di rappresentanza";

- in altri termini, l'intervento ha coinvolto un bene aziendale e, più specificamente, la sistemazione e/o la manutenzione della zona "verde" dell'area pertinenziale allo stabilimento;
- in quanto tale, tuttavia, esso non è riconducibile alle spese di rappresentanza ancorché sia stato effettuato, come accertato dalla CTR, in vista di un miglioramento dell'immagine aziendale e, dunque, secondo una finalità che appare caratteristica delle spese di rappresentanza;
- la questione, infatti, pare porsi su un diverso versante, ossia se la spesa potesse o meno considerarsi inerente, in ispecie in senso qualitativo (ed in linea con quanto affermato da Cass. n. 450 del 11/01/2018), e se essa, in relazione agli indici accertati dalla CTR, integrasse un oggetto dell'attività "propria" dell'impresa sì da configurare un nesso funzionale con l'attività d'impresa;
- occorre invero sottolineare, sul punto, che l'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, ossia che ad esso sia riconoscibile una capacità di arrecare, anche in via solo potenziale, una utilità diretta od indiretta (Cass. n. 10914 del 27/05/2015);
- orbene, alla luce dello stesso accertamento del giudice di merito, l'intervento di sistemazione sull'area pertinenziale aziendale (al di là del connotato carattere di gestione dell'immobile aziendale) in quanto volto a valorizzare l'immagine dell'impresa pare porsi in connessione con le finalità imprenditoriali in senso ampio;
- è dirimente, peraltro, che la CTR - e già in precedenza la stessa contestazione - ha escluso la detraibilità dell'imposta solo perché la spesa era stata qualificata come di rappresentanza, sicché ne ha, implicitamente ma necessariamente, riconosciuta la piena inerenza assumendo rilievo una tale qualificazione solo in presenza di questo requisito;
- il ricorso va pertanto accolto e la sentenza cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito va accolto l'originario ricorso del contribuente;
- le spese, attesa la novità della questione e la particolarità della vicenda, vanno integralmente compensate per ogni fase e grado.

PQM

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente. Compensa integralmente le spese per ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, il 7 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2018