

Cassazione civile sez. trib., 30/09/2025, n. 26376

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 244/14/24 del 09/01/2024, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio (di seguito CGT2) respingeva l'appello proposto da Centro Antincendio Viterbese Srl in liquidazione (di seguito CAV) e accoglieva l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 230/01/22 della Commissione tributaria provinciale di Viterbo (di seguito CTP), che aveva accolto solo parzialmente il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IVA e IRAP relative all'anno d'imposta 2015.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata e per quanto ancora interessa in questa sede, con l'atto impositivo AE recuperava a tassazione: i) Euro 84.000,00 quali costi indebitamente dedotti per canoni di affitto di un villino situato in una zona periferica di Roma; ii) Euro 30.000,00 quali maggiori ricavi, in assenza di prova che si trattasse di versamenti del socio; iii) Euro 40.000,00 quali costi relativi ad un contratto di appalto stipulato con Media Tirreno Srl in relazione ad una commessa di manutenzione di impianti antincendio.

1.2. La CGT2 respingeva l'appello di CAV ed accoglieva l'appello incidentale di AE evidenziando che: a) non erano deducibili i costi riportati a titolo di locazione: da un lato non era stato comprovato che il villino fosse utilizzato per abitazione dei dipendenti e chi sostenesse i relativi costi; dall'altro, non era stata rispettata la normativa vigente in materia di deducibilità di costi da locazione in favore di dipendenti; b) non era emersa la prova della provenienza delle somme versate per cassa dal socio alla società, riportate a bilancio come "maggior ricavo"; c) l'appalto con Media Tirreno Srl era consistito nella somministrazione del lavoro di un solo dipendente, il cui valore era comunque pari alla metà di quanto dedotto.

2. CAV impugnava la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

3. AE resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso di CAV è affidato a sei motivi, di seguito riassunti.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per avere la CGT2 pronunciato ultra petita partium, facendo riferimento alla disposizione dell'art. 95, comma 2, del TUIR, senza

soffermarsi sulla questione dell'inerenza, contestata in sede di avviso di accertamento. Inoltre, il giudice di appello avrebbe omesso di pronunciarsi sulla ripresa a fini IVA.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la falsa applicazione della disposizione di cui all'art. 115 cod. proc. civ., per avere la CGT2 motivato senza riferimento ad alcun supporto probatorio.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione degli artt. 23 e 54 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la CGT2 ritenuto la tempestività dell'appello incidentale di AE, depositato oltre i termini stabiliti dalla legge.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti, consistenti nella documentazione concernente la ripresa oggetto del motivo di appello incidentale di AE.

1.5. Con il quinto motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CGT2 omesso di motivare in ordine alla strumentalità del costo sostenuto per la locazione in relazione all'attività di impresa espletata.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 95, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), per avere la CGT2 erroneamente ritenuto legittima la ripresa concernente il costo della locazione riguardante l'immobile sito in Roma, via (Omissis) (cat. A/7 con annesso magazzino).

2. I motivi primo, secondo, quinto e sesto, riguardanti l'indeducibilità dei costi e l'indetraibilità dell'IVA sui canoni relativi alla locazione di una villetta ad uso abitativo, vanno complessivamente disattesi.

2.1. Va prima di tutto evidenziato che la CGT2 ha riconosciuto la legittimità della ripresa sulla base di una duplice ratio decidendi, ciascuna in grado di sostenere autonomamente la decisione: a) non è stato comprovato che il villino sia utilizzato per abitazione dei dipendenti della società contribuente e chi sostenga i relativi costi; b) non è stata rispettata la normativa vigente in materia di deducibilità di costi da locazione in favore di dipendenti.

2.2. Orbene, la prima ratio decidendi attiene indiscutibilmente al requisito della inerenza dei costi: nella prospettiva di CAV la locazione della villetta da parte della società si sarebbe resa necessaria per consentire il ricovero dei dipendenti reperibili per tutte le ventiquattro ore e pertanto i costi da locazione sarebbero inerenti; la CGT2 ha, invece, ritenuto che la prova della

inerenza dei costi all'attività di impresa della società contribuente non sia stata fornita da CAV, che non avrebbe nemmeno provato di avere sostenuto la spesa.

2.3. La superiore ratio decidendi implica l'esistenza di un accertamento di fatto in ordine alla mancanza di inerenza del costo; accertamento che resiste alla dedotta violazione dell'art. 115 cod. proc. civ. (secondo motivo), atteso che una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si allegghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte dall'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione (Cass. n. 6774 del 01/03/2022; Cass. n. 1229 del 17/01/2019; Cass. n. 27000 del 27/12/2016).

2.3.1. Non ricorre un'ipotesi di travisamento della prova ai sensi di Cass. S.U. n. 5792 del 05/03/2024: a parte l'erroneità della censura (violazione di legge e non vizio di motivazione), la denuncia riguarda la valutazione dei documenti prodotti e, dunque, la verifica logica della riconducibilità dell'informazione probatoria al fatto probatorio.

2.4. L'infondatezza delle contestazioni mosse alla prima ratio decidendi, idonea di per sé a giustificare la ripresa, rende inammissibili per carenza di interesse le censure mosse alla seconda ratio decidendi sopra illustrata, sia sotto il profilo del vizio di ultrapetizione (primo motivo) che nel merito (sesto motivo).

2.5. Quanto alla ripresa IVA, l'indeducibilità del costo, estraneo all'attività di impresa, implica, come necessaria conseguenza, l'indetraibilità della relativa IVA, con conseguente conferma della tacita statuizione della CGT2 e infondatezza del primo motivo (omessa pronuncia) e del quinto motivo (omessa motivazione).

3. Il terzo e il quarto motivo possono essere congiuntamente esaminati, riguardando la ripresa concernente l'indeducibilità dei costi relativi al contratto di appalto stipulato con Media Tirreno Srl

3.1. Il terzo motivo, involgente la tempestività dell'appello incidentale dell'Ufficio, è infondato.

3.2. È pacifico che l'atto di appello principale di CAV sia stato notificato in data 28/09/2022 e, conseguentemente, che il termine (sessanta giorni) per la costituzione di AE e la proposizione dell'appello incidentale scadeva il 27/11/2022. Orbene, la proposizione dell'appello incidentale con le controdeduzioni del 28/11/2022 deve ritenersi tempestiva ex art. 155, quinto comma, cod. proc. civ., in ragione del fatto che il giorno 27/11/2022 cadeva di domenica, con conseguente proroga al giorno feriale successivo.

3.3. Il quarto motivo Ã, invece, inammissibile.

3.4. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, â?Lâ?art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., riformulato dallâ?art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv. in L. n. 134 del 2012, introduce nellâ?ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo allâ?omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); pertanto, lâ?omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sÃ©, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchÃ© la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorieâ?• (Cass. n. 17005 del 20/06/2024; Cass. n. 27415 del 29/10/2018).

3.5. Nel caso di specie, la CTR ha indicato le ragioni per le quali ha ritenuto che il costo relativo al contratto di appalto con Media Tirreno Srl non sia deducibile (sostanziale inesistenza di Media Tirreno Srl, la cui attivitÃ sarebbe consistita nella somministrazione a CAV di un solo dipendente). I fatti di cui la parte ricorrente assume lâ?omessa valutazione sono stati, pertanto, considerati dal giudice di appello, che ne ha dato unâ?interpretazione plausibile.

3.6. Si tende, dunque, a contrapporre una diversa interpretazione dei medesimi fatti storici giÃ presi in considerazione dalla CTR, sicchÃ© la censura implica la proposizione di un vizio di insufficiente motivazione e si rivela inammissibile anche alla luce della nuova formulazione dellâ?art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

4. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di Euro 23.176,00.

4.1. PoichÃ© il ricorso Ã stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed Ã rigettato, sussistono le condizioni per dare atto -ai sensi dellâ?art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 quater dellâ?art. 13 del testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 â? della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dellâ?ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, che si liquidano in Euro 2.400,00, oltre alle spese di prenotazione a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della L. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 27 marzo 2025.

Depositato in cancelleria il 30 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *Nelle controversie tributarie, la ripresa a tassazione di costi (nella specie, canoni di locazione di un villino per presunto ricovero di dipendenti) e la conseguente indetraibilità dell'IVA relativa sono legittime qualora il contribuente non abbia fornito la prova dell'inerenza del costo all'attività di impresa, non avendo comprovato l'utilizzo dell'immobile per abitazione dei dipendenti e chi sostenesse i relativi oneri.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario è un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, è disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non è incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un'eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 è stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.