

Sentenza del 02/04/2024 n. 163 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte Sezione/Collegio 2

Intitolazione:

Dichiarazione Irpef e deducibilità di regalie ed omaggi

Massima:

Le spese per omaggi e regalie possono essere considerate costi deducibili dall'attività professionale, rientrando essi nell'ambito delle spese di rappresentanza, idonee ad assicurare al soggetto erogante benefici in termini di promozione e di pubbliche relazioni. Invero, in tale categoria, rientra ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, allorché il di loro sostenimento risponda ai criteri di inerenza con l'obiettivo di mantenere la buona immagine del proprio studio professionale, mediante elargizioni nell'ambito della comunità in cui è noto il titolare dell'attività in esame.

Testo:

Richieste delle parti:

Appellante: riformare integralmente la sentenza impugnata e, per l'effetto, confermare la legittimità dell'operato dell'Ufficio e dell'avviso d'accertamento oggetto del contendere. Con condanna della Parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio, come da nota spese allegata.

Appellato: confermare la sentenza di primo grado, rigettando ogni contraria e diversa istanza e, per l'effetto, annullare l'avviso di accertamento impugnato. Il tutto con il favore delle spese, ex [art. 15 D.Lgs. 546/1992](#), secondo il Decreto del Ministero della Giustizia n. 140/2012 o, in subordine, secondo l'equo apprezzamento della Corte adita, auspicando che la stessa tenga conto delle affermazioni gravemente errate (per non dire mendaci) dell'Ufficio in tema di inesistenza di autonoma voce di versamento del contributo di solidarietà (codice tributo 1683).

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Torino a seguito di controllo fiscale effettuato per l'annualità 2015 inviava al Dott. M. S. l'invito n.10/2020, con cui invitava il contribuente a fornire la documentazione contabile relativa agli importi indicati nei righe RE19 ed RE12 della dichiarazione dei redditi presentata per tale anno d'imposta. Il Dott. M.S. produceva quanto richiesto dall'Ufficio, allegando le dichiarazioni integrative presentate in data 17.02.2020. L'Ufficio, a seguito di procedimento di adesione conclusosi negativamente, notificava al contribuente l'avviso di accertamento n. T7E01... /2020, con cui recuperava a tassazione spese non inerenti per un importo totale di euro 120.323,97, con conseguente rideterminazione del reddito accertato e delle relative imposte. Tali riprese fiscali erano relative a: A) fattura emessa dal Dott. A. A. ,per complessivi u20AC 10.658,39, oltre a IVA di u20AC 2.344,84, in relazione a prestazione professionale quale CTU nella causa promossa da un erede di una cliente dello studio professionale del ricorrente, il quale ha sostenuto in due gradi di giudizio la responsabilità professionale del Dott. S. nei confronti della cliente; B) Esborsi a favore dell' Ing. C. V. per u20AC 104.000,00 oltre ad IVA di u20AC 22.880,00, relativamente a consulenze per studio e progettazione di modifiche nonché espletamento pratiche per l'ottenimento dell'abitabilità di immobile di proprietà di un cliente dello studio professionale; C) Altri rilievi: Spese alberghiere per u20AC 356,70; Spese per omaggi e regalie per u20AC 475,88 e IVA di u20AC 256,28;

Spese per viaggi per u20AC 729,00 5. Spese varie per u20AC 4.104,00, oltre a IVA di u20AC 410,40. Avverso suddetto avviso di accertamento il dott. S proponeva ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, con cui venivano essenzialmente contestate le riprese a tassazione di spese considerate dall'Ufficio come non inerenti all'attività professionale svolta. In punto sanzioni, veniva eccepita l'erronea applicazione delle maggiorazioni nel calcolo della sanzione con il cumulo giuridico, oltreché l'erronea individuazione della sanzione più grave, avendo l'Ufficio illegittimamente considerato la sommatoria delle sanzioni di due distinte imposte. L'Ufficio costituitosi in giudizio controdeduceva sostenendo la correttezza del proprio operato e del calcolo delle sanzioni applicate. La Commissione Tributaria Provinciale di Torino con la sentenza n. 7 /2022, depositata il 25/10/2022, in accoglimento del ricorso annullava l'atto impugnato compensando tra le parti le spese di giudizio. Avverso suddetta sentenza l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Torino propone l'appello all'odierna discussione, ribadendo le motivazioni delle riprese mosse al contribuente e lamentando, da parte della decisione di prime cure, la violazione ed errata applicazione dell' [art. 132 c.p.c.](#) e dell' [art. 36 D.lgs. 546/1992](#) - nullità della sentenza, in quanto i Giudici di prime cure si sarebbero limitati a richiamare in motivazione le affermazioni del Ricorrente; la violazione ed errata applicazione [art. 54 TUIR](#) - violazione ed errata applicazione [art. 108 TUIR](#) - Errata individuazione degli elementi di fatto dirimenti nel caso di specie - motivazione meramente apparente; Con riferimento agli ulteriori rilievi - Violazione ed errata applicazione [art. 54 TUIR](#) - Motivazione meramente apparente. Omessa motivazione in punto sanzioni - Violazione ed errata applicazione [art. 7 D.lgs. 472/1997](#) . Il contribuente, costituitosi in giudizio, replica ai motivi d'appello sostenendo la correttezza della decisione impugnata. MOTIVI DELLA DECISIONE La sentenza appellata risulta immune dalle censure proposte dall'Ufficio. Deve ritenersi connotata da inerenza, in forma individuale o associata che sia l'attività professionale esercitata, la fattura emessa dal dott. A. A. di complessivi euro 10.658,39, oltre a IVA, per la prestazione professionale quale CTU nella causa promossa da un erede di una cliente dello studio

professionale del dott. S. il quale ha sostenuto in due gradi di giudizio la responsabilità professionale dell'odierno appellato nei confronti della cliente. La spesa è stata dedotta dal reddito di lavoro autonomo in quanto rientrante nella sfera professionale, e non come strettamente personale con riferimento al proprio intervento nella causa in qualità di erede della propria madre, come asserito dall'Ufficio: la spesa ha riguardato una causa concernente le attività svolte dagli associati dello studio S. nella loro qualità di professionisti. Conferma di ciò è ritraibile dalla lettura delle sentenze prodotte in primo grado, che hanno visto soccombere l'odierno appellato nella sua duplice veste di banchiere e di commercialista e consulente fiscale, come rilevato dai giudici di prime cure. La parte attrice in tale contenzioso civile ha contestato le asserite responsabilità di natura professionale per violazione degli obblighi di protezione di una cliente dello Studio S (zia di parte attrice). Peraltro, anche nel caso in cui il costo fosse stato dedotto dall'associazione professionale (con la defunta madre) anziché direttamente dal dott. S., non sarebbe mutato nulla nel conteggio delle imposte dovute: infatti, l'onere sostenuto è deducibile in presenza del requisito oggettivo, per quanto già sopra esposto, ed anche di quello soggettivo. Per effetto del decesso della madre del dott. S. nell'anno 2014, l'eventuale imputazione della spesa in discorso all'attività professionale svolta attraverso lo Studio S. S.S. non avrebbe avuto alcuna rilevanza, posto che intero reddito da partecipazione nell'associazione è stato dichiarato dal dott. S.. L'ulteriore rilievo attiene agli esborsi a favore dell'ing. C. V., per euro 104.000,00 oltre ad IVA, relativi a consulenze per studio e progettazione di modifiche nonché espletamento pratiche per l'ottenimento dell'abitabilità di immobile. Deve preliminarmente rilevarsi, in proposito, come sia rimasta priva di sufficiente motivazione da parte dell'Ufficio la contestazione della legittimazione dell'odierno appellato a svolgere attività di consulenza in ambito immobiliare ("nel caso di specie è evidente che quella specifica prestazione di consulenza immobiliare cui si riferisce la fattura in commento non può essere ricondotta all'attività professionale del Dott. S."): infatti, non può escludersi che nello spettro delle attività del contribuente indicato negli Studi di Settore per l'anno d'imposta possa rientrare l'effettuazione di consulenze immobiliari, riconducibili nell'ampio alveo di attività che la legge riserva ai dottori commercialisti in tema di amministrazione di patrimoni e di beni e che non esula, pertanto, dall'attività professionale abitualmente esercitata. L'affermazione di parte appellante che dalla documentazione in suo possesso emerge che "la sig.ra A. non risulta essere cliente del dott. S. né nell'anno 2015 né nell'anno 2016, e che la medesima risulta essere ancora proprietaria dell'immobile oggetto della predetta prestazione" non avvalorata la tesi dell'Ufficio. Suddetta cliente ben potrà essere destinataria della relativa fattura da parte dell'appellato al termine delle pratiche edilizie connesse all'immobile in questione, così come è irrilevante la circostanza che la sig.ra A. risulti ancora proprietaria dell'immobile. In merito, è conferente il richiamo della difesa dell'appellato alla giurisprudenza che afferma come l'inerenza di un costo vada verificata rispetto all'oggetto dell'attività d'impresa svolta e non con riferimento ai ricavi conseguiti o conseguibili, dovendosi escludere soltanto i costi estranei all'attività imprenditoriale, così che non assume alcuna rilevanza la congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi. Venendo alle ulteriori contestazioni mosse dall'Ufficio, occorre premettere che l'art. 1 comma 33 lett. P) della Legge 244/2007 (Legge Finanziaria per il 2008) ha ridefinito la disciplina fiscale delle spese di rappresentanza contenuta nell'art. 108 TUIR. Secondo la vigente formulazione dell'articolo 108, comma 2, "Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50". La disciplina della materia è integrata nel dettaglio dal DM 19.11.2008, recante "Disposizioni attuative dell'articolo 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di spese di rappresentanza". Applicando la ridetta disciplina al caso di specie si possono ritrarre le considerazioni che seguono, che collimano con le conclusioni dei Giudici di prime cure, seppure, queste ultime, siano state assunte con una motivazione di generica presunzione, contestata nell'appello dell'Ufficio. Relativamente alle spese per omaggi e regalie (acquisto giocattoli, omaggiati ai figli dei dipendenti dello Studio in occasione delle festività natalizie; per acquisto di n. 120 binocoli e n. 18 cornici, gadget omaggiati agli alunni di una scuola pubblica), possono essere considerati costi deducibili dall'attività professionale, rientrando essi nell'ambito delle spese di rappresentanza, idonee ad assicurare al soggetto erogante benefici in termini di promozione e di pubbliche relazioni ricomprendibile nella categoria sub e) del citato DM, ossia in ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza con l'obiettivo, nel caso in esame, di mantenere la buona immagine dello Studio mediante elargizioni nell'ambito della comunità in cui è noto il titolare della Studio (cfr. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, sent. n. 234/2023 del 22/05/2023). Non risulta fornita dall'Ufficio prova contraria all'attinenza all'attività professionale del contribuente delle spese di viaggio ed alberghiere (peraltro, relativamente ai biglietti ferroviari, essi sono stati rifatturati e successivamente rimborsati agli interessati). Analogamente, nessuna prova contraria è stata fornita dall'Ufficio relativamente alla mancata attinenza delle spese sostenute per acquisto di una determinata tipologia fiori, che il contribuente dichiara essere destinati ad essere impiegati per finalità ornamentali dello Studio professionale, rispetto ad un quantitativo anche maggiore di fiori di altro tipo acquistati nello stesso anno e rimasti incontestati, in quanto, evidentemente, ritenuti concretamente connessi all'attività professionale e correlata ai profitti o redditi relativi a quello specifico anno d'imposta. Infine, l'annullamento di tutte le riprese comporta consequenzialmente quello delle sanzioni applicate dall'Ufficio, posto che queste ultime non trovano più base di calcolo. Pertanto, la sentenza appellata deve essere confermata. Ne consegue che le spese di lite del grado siano poste a carico dell'Ufficio e liquidate nella misura di cui al dispositivo.

P.Q.M. conferma la decisione di primo grado; condanna l'appellante alla refusione delle spese di lite del grado, che si liquidano in complessivi euro 2.500,00 (duemilacinquecento/00) oltre accessori di legge.