

Civile Ord. Sez. 5 Num. 34772 Anno 2023  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: TRISCARI GIANCARLO  
Data pubblicazione: 12/12/2023

Oggetto:  
accertamento – comportamento  
antieconomico -

- Consigliere relatore -

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. [REDACTED] del ruolo generale dell'anno 2018  
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore generale pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i  
cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

[REDACTED] in liquidazione, in persona del legale  
rappresentante, rappresentata e difesa dall' [REDACTED]  
per procura speciale allegata al controricorso, elettivamente  
domiciliato in Roma, [REDACTED], presso lo studio  
dell' [REDACTED]

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, [redacted], depositata in data 6 luglio 2017;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 3 ottobre 2023 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: la Commissione tributaria regionale della Lombardia si è pronunciata sul ricorso per revocazione proposto dalla [redacted] della sentenza n. [redacted] 6 della CTR della Lombardia che, in un giudizio avente ad oggetto, relativamente all'anno 2005, la non deducibilità di costi in quanto non inerenti, aveva dichiarato inammissibile l'appello della suddetta società per irregolarità della sottoscrizione non risultando autenticata la firma del soggetto che aveva conferito l'incarico al difensore;

il giudice della revocazione ha ritenuto che sussisteva, nel caso di specie, un errore di fatto e ha esaminato, quindi, nel merito, la controversia, ritenendo illegittima la pretesa;

l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a tre motivi di ricorso, cui ha resistito la società depositando controricorso;

considerato che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per omessa motivazione o per motivazione apparente o per contrasto tra motivazione e dispositivo, in violazione dell'art. 132, cod. proc. civ.;

evidenzia parte ricorrente che il giudice della revocazione avrebbe pronunciato in modo ambiguo e laconico, tale da rendere incerto il significato, con conseguente contrasto tra motivazione (che sarebbe stata favorevole all'ufficio) e dispositivo (favorevole al contribuente), nonché, comunque, in modo apparente, non avendo spiegato in base

a quali atti avrebbe fondato il proprio convincimento in ordine al fatto che era presente l'autentica della procura del secondo atto di appello; inoltre, la statuizione sarebbe erronea nel merito, avendo il giudice della revocazione confuso tra il primo atto di appello, in cui la procura era stata autenticata dal difensore ma l'atto non era stato da lui sottoscritto, e il secondo atto di appello, che era stato sottoscritto dal difensore ma risultava mancante dell'autentica della sottoscrizione;

il motivo è infondato;

in sede di motivazione, il giudice del gravame ha chiaramente evidenziato che sussisteva un errore di fatto revocatorio nella decisione del giudice in quanto, dagli atti e documenti di causa (cui aveva fatto già specifica indicazione in sede di svolgimento del processo), era riscontrabile che, nel secondo atto di appello, risultava *"positivamente stabilita"* la *"verità"*, cioè l'effettiva esistenza dell'autentica della sottoscrizione;

in questo modo, il giudice del gravame ha quindi inteso escludere la mancanza della autentica della sottoscrizione dell'atto di appello e, sotto tale profilo, ha evidenziato qual era stato l'errore percettivo nel quale era incorso il giudice che aveva emesso la sentenza;

non può, quindi, ragionarsi in termini di motivazione apparente ovvero di contrasto tra motivazione e dispositivo, come invece prospettato dalla ricorrente;

l'ulteriore profilo di censura, relativo al fatto che la statuizione sarebbe erronea nel merito, avendo il giudice della revocazione confuso tra il primo atto di appello, in cui la procura era stata autenticata dal difensore ma l'atto non era stato da lui sottoscritto, e il secondo atto di appello, che era stato sottoscritto dal difensore ma risultava mancante dell'autentica della sottoscrizione, è inammissibile in questa sede, in quanto si traduce, in sostanza, in una prospettazione di un errore revocatorio relativo all'effettivo contenuto degli atti di appello proposti dalla società;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per omessa motivazione o per motivazione apparente relativa alla parte rescissoria della sentenza censurata, non potendosi comprendere dalla motivazione quale sia stata la ragione della decisione;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, e dell'art. 2697, cod. civ.;

evidenzia parte ricorrente che, dall'esame del bilancio relativo all'anno 2005, era emerso un comportamento antieconomico dell'attività di impresa svolta, in quanto, a fronte di ricavi di modesta entità, la società aveva, nel medesimo anno, sostenuto costi rilevanti per l'acquisto di beni da parte di una società a ristretta base azionaria e in un ristretto ambito temporale;

ciò precisato, si censura la sentenza per non avere riscontrato che, nel caso di specie, vi era stato un comportamento antieconomico della società che avrebbe dovuto rendere legittimo il disconoscimento dei costi in quanto sproporzionati rispetto all'attività di impresa, tenuto conto, altresì, che nessuna prova contraria era stata offerta, essendo irrilevante il bilancio 2006 sul quale, invece, si è basata la sentenza;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono infondati;

con riferimento al secondo motivo di censura, va osservato che il giudice del gravame ha basato la sua decisione sulla necessità di tenere conto dell'andamento dell'attività di impresa anche con riferimento all'anno 2006, cioè quello successivo al momento in cui è stata effettuata la contestazione;

in questo ambito, ha evidenziato che i beni acquistati nell'anno 2005, in quanto non venduti in quell'anno, avevano costituito rimanenze finali, poi riportate quali rimanenze iniziali per l'anno 2006 e vendute nel suddetto anno;

in sostanza, risulta chiaramente esposto il ragionamento logico seguito, sicchè non può ragionarsi in termini di motivazione apparente;

con riferimento, poi, al terzo motivo di censura, questa Corte (Cass. civ., 15 novembre 2022, n. 33568) ha precisato che la nozione di inerenza esprime la concreta riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, quale esito di una valutazione qualitativa, e non quantitativa, degli stessi (Cass. n. 30366/2019; Cass. n. 450/2018), e che, tuttavia, l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (v. ad es. Cass. n. 11324/2022; Cass. 27786/2018);

la possibile rilevanza del dato quantitativo nella valutazione di inerenza di un costo, intesa come congruità di quest'ultimo rispetto ad ulteriori dati contabili dell'impresa, donde possa desumersi la sua correlazione all'attività dell'impresa stessa, si intreccia con il profilo dell'onere della prova dell'inerenza che, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, incombe sul contribuente, che deve provare l'esistenza di circostanze fattuali che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa; ma laddove l'Amministrazione adduca ulteriori elementi tali da far ritenere, per sé soli o in combinazione con quelli portati dal contribuente, che il costo non sia, in realtà, correlato all'attività d'impresa, è questi che è tenuto a fornire la prova della propria contestazione (cfr., fra le altre, Cass. n. 18904/2018, diffusamente in motivazione);

è' in tale prospettiva che assume rilievo la possibile valutazione circa la congruità od antieconomicità della spesa, intesa come proporzionalità fra importi corrisposti ed utilità conseguite;

in tale ultimo caso, l'Amministrazione non può, ovviamente, spingersi a sindacare le scelte imprenditoriali; l'antieconomicità della spesa richiede, invece, la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta, che va considerata in chiave diacronica, tenuto conto dei diversi indici che presiedono la stima della redditività dell'impresa (v.

Cass. n. 21869/2016; Cass. n. 13468/2015), a fronte della quale spetta poi al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate (Cass. n. 25257/2017);

una tale dimostrazione, peraltro, ben può essere fornita anche con ricorso ad elementi indiziari, purchè provvisti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza;

nel caso di specie, la riconduzione dei costi all'attività di impresa e la non antieconomicità della stessa è stata affermata dal giudice del gravame facendo riferimento alla circostanza che le spese sostenute erano state giustificate dalla circostanza che, nell'anno successivo, la stessa società aveva, poi, provveduto a vendere gran parte della merce acquistata;

non può, quindi, ragionarsi in termini di violazione della previsione di cui all'art. 109, cit., né di violazione del regime dell'onere della prova;

in conclusione, il ricorso è infondato, con conseguente rigetto e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che si liquidano in complessive euro 7.800,00, oltre euro 200,00 per esborsi, spese forfettarie nella misura del quindici per cento e accessori di legge.

Così deciso in Roma, addì 3 ottobre 2023.