



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Roberto Succio	Presidente
Gianluca Grasso	Consigliere
Giovanni Galasso	Consigliere Relatore
Pierpaolo Gori	Consigliere
Luigi d'Alessandro	Consigliere

Oggetto:

deduzione	delle
quote	di
ammortamento dei	
costi di beni	
strumentali	
concessi	in
comodato a terzi	

Ad.27/3/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28195/2022 R.G. proposto da:

■■■■■ ■■■■■ S.R.L. costituitasi in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avvocato ■■■■■

■■■■■

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, costituitasi in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio
n. 1956/2022 depositata il 29/4/2022.



udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/3/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che, con ricorso alla Commissione Tributaria provinciale di Latina, la [REDACTED] s.p.a. - successivamente fusa per incorporazione nella [REDACTED] s.p.a., a sua volta incorporata nella [REDACTED] s.r.l., che ha poi modificato la denominazione in [REDACTED] s.r.l. - impugnava un avviso di accertamento con il quale si accertavano, per l'anno d'imposta 2002, maggiori IRES, IRAP ed IVA sulla base di diverse contestazioni:

- maggiori componenti positivi di reddito (€ 13.570) per campionature gratuite non contraddistinte secondo le modalità previste dalla normativa in materia e, dunque, considerate merce venduta;

- maggiori componenti positivi di reddito per € 241.311,26 per differenze negative tra l'inventario fisico e quello contabile;

- maggiore IVA per € 50.087,42, derivante dai due rilievi che precedono;

- costi per materie prime (€ 34.372,84) ritenuti indeducibili per difetto di competenza;

- costi per servizi ritenuti indeducibili per difetto di competenza;

- costi indeducibili per € 1.678,83 per quota di ammortamento per macchinari "chiudi contenitori" concessi in comodato gratuito a vari clienti;

- costi indeducibili per € 3.648 per acquisto di sterline d'oro non inerenti all'attività di impresa;

- indebita detrazione di IVA per € 9.812,68 per il corrispettivo versato per prestazioni professionali da considerarsi in realtà rese nell'ambito di collaborazione coordinata e continuativa.

La CTP accoglieva parzialmente il ricorso, annullando l'accertamento e ritenendo fondato esclusivamente il rilievo riguardante i costi non



deducibili di € 1.678,73 per ammortamento di macchinari concessi in comodato.

2. L'Amministrazione proponeva appello; la società resisteva all'impugnazione proponendo appello incidentale in ordine all'unica questione per la quale era stato rigettato il ricorso dalla stessa proposto.

La CTR del Lazio rigettava l'appello principale ed accoglieva quello incidentale.

3. L'Amministrazione proponeva ricorso per cassazione, all'esito del quale questa Corte – con ordinanza n. 24427/2018, cassava con rinvio la sentenza impugnata, riconoscendo che la stessa era viziata da motivazione apparente.

4. La contribuente riassumeva il giudizio, deducendo che, per effetto della sentenza di cassazione, la CTR avrebbe dovuto soltanto provvedere ad integrare la motivazione della precedente sentenza d'appello senza modificare l'esito della controversia. Chiedeva in ogni caso la conferma della predetta sentenza.

Si costituiva l'Amministrazione chiedendo, sostanzialmente, il riconoscimento delle pretese oggetto dell'avviso di accertamento.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR accoglieva l'appello dell'Amministrazione e rigettava quello incidentale della contribuente.

Osservava che le prove fornite dalla società non erano in grado di superare la presunzione di cessione di beni di cui all'art. 53 d.P.R. 633/1972 e che, in particolare, la perizia giurata non era idonea a tal fine, trattandosi di documento di parte in cui si dava atto di prodotti difettosi o scartati, senza che venisse rispettato l'iter amministrativo previsto al riguardo dal d.P.R. 441/1997. Del pari si ritenevano ingiustificati gli scostamenti tra "i valori inventariati ed i valori contabili" per le materie prime polipropilene e alluminio.



In ordine all'appello incidentale, riteneva corretta l'indeducibilità dell'ammortamento, in quanto i macchinari non erano utilizzati nell'"attività aziendale", ma concessi in comodato gratuito ai clienti.

5. Avverso tale sentenza la società ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Ha resistito, con controricorso, l'Amministrazione finanziaria.

La contribuente ha altresì depositato memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso la società ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132, comma 2°, n. 4) c.p.c., 36, comma 2°, n. 4) d. Lgs. 546/1992, 24 e 111 Cost. per motivazione apparente.

Ad avviso della ricorrente, la CTR si sarebbe limitata a fare proprie le «*conclusioni confermate nell'atto di controdeduzioni dall'Agenzia delle entrate*» senza menzionare né valutare le difese della contribuente.

Sotto un diverso profilo ha evidenziato che, con riguardo alla questione delle differenze dei valori d'inventario, la CTR aveva sostanzialmente ritenuto di condividere i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento e di disattendere le giustificazioni fornite dalla società attraverso la consulenza, nonché la documentazione prodotta (bolle di accompagnamento e fatture di lavorazione di materie prime reimmesse nel processo produttivo, fatture di vendita del polipropilene contaminato ed inutilizzabile) con riguardo alle rettifiche di carico e scarico ed ai "disperdimenti", senza di fatto rendere comprensibile il percorso logico seguito.

La doglianza si riferisce, evidentemente, alla motivazione riguardante la principale contestazione relativa alle differenze tra l'inventario eseguito dagli accertatori e le risultanze della contabilità.

1.2 Il motivo è infondato.



Va osservato che il vizio di mancanza di motivazione o di motivazione apparente (che comporta la nullità della sentenza), dopo la riforma dell'art. 360 c.p.c. ad opera del d.L. 83/2012 conv. in L. 134/2012, ricorre solo quando la motivazione sia del tutto mancante sotto il profilo grafico o meramente apparente oppure quando sia caratterizzata da un «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» o da affermazioni incomprensibili (così Cass. Sez. Un. n. 8053/2014).

In particolare, *«la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni oggettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture»* (Cass. Sez. Un. 22232/2016; nello stesso senso Cass. n. 22598/2018) così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 17196/2020; Cass. 13248/2020; Cass. n. 20921/2019; Cass. n. 9105/2017).

Deve altresì rilevarsi che va considerata *«adeguata la motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la particolare disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi»* (Cass. n. 2153/2020).

Peraltro, *"Ai fini di una corretta decisione adeguatamente motivata, il giudice non è tenuto a dare conto in motivazione del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, né a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, è invece sufficiente che egli, dopo averle vagliate nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter seguito nella valutazione degli stessi*



per giungere alle proprie conclusioni, implicitamente disattendendo quelli logicamente incompatibili con la decisione adottata (vedi, ex plurimis, Sez. 3, Sentenza n. 16034 del 14/11/2002) (...)” (Cass. civ., ordinanza n. 23026 del 28 luglio 2023)

Va altresì ricordato che «*La motivazione di un provvedimento giurisdizionale può ben riprodurre il contenuto di un atto diverso (di provenienza di un altro giudice, delle parti o di terzi) o ad esso rinviare, purché le ragioni della decisione siano chiare ed attribuibili al risultato della valutazione del giudicante che le abbia "fatte proprie"» (cfr., ex multis, Cass. n. 32224/2025).*

1.3 Tanto premesso, indipendentemente dalla tecnica redazionale impiegata, la motivazione, nel caso di specie, non può considerarsi apparente ed è anzi chiara; la CTR ha ritenuto infatti che la consulenza di parte e la documentazione prodotta non fossero idonee a vincere la presunzione di cessione contenuta nell'art. 53 d.P.R. 633/1972 (oggi art. 1 d.P.R. 441/1997), in quanto per i prodotti e le materie prime che si assumono difettosi o scartati non era stata depositata la documentazione prevista dal d.P.R. 447/1997. Ha altresì considerato ingiustificati lo sfrido delle materie prime e lo scostamento riguardante le materie prime polipropilene e alluminio a fronte dei dati contabili ricavati dalla documentazione di magazzino esaminata dagli accertatori.

Appare irrilevante l'osservazione della ricorrente secondo la quale non viene indicata la norma del d.P.R. 441/1997 relativa alla documentazione necessaria per vincere la presunzione con riguardo ai prodotti difettosi o scartati, perché la stessa è prevista, per le diverse ipotesi disciplinate, dagli artt. 1 e 2 del decreto e sarebbe stato onere della società produrla al fine di vincere la predetta presunzione.

Neppure può ritenersi che il giudice d'appello abbia omissso di considerare la perizia di parte che, invece, ha ritenuto inidonea a vincere



la predetta presunzione, trattandosi «*di un documento di parte non supportato da altri elementi corroboranti e convergenti*».

Sulla base di tali considerazioni è allora evidente che il motivo di ricorso si traduce in una critica al contenuto della motivazione – ed in particolare alla valutazione della documentazione di parte - che però non è ammissibile.

Va infatti ricordato che, con il ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili, compiuto dal giudice del merito, al quale resta riservata l'individuazione delle fonti del proprio convincimento, la valutazione delle prove, il controllo della loro attendibilità e concludenza e la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. n. 23872/2020, Cass. n. 9097/2017). Può al più dolersi dell'erronea applicazione delle norme in materia di valutazione delle prove (come, ad esempio, quelle sulla prova per presunzioni); con il motivo in esame, tuttavia, la doglianza non è stata articolata con tali modalità.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 5) c.p.c.

Ad avviso della ricorrente, il fatto decisivo che non sarebbe stato considerato dal giudice d'appello sarebbe costituito dalla documentazione depositata, idonea a giustificare le differenze relative alle giacenze di magazzino e, segnatamente:

- note di credito relative ai prodotti finiti resi dai clienti;
- grafico di riepilogo dei processi produttivi e fotografie dei materiali utilizzati per la lavorazione degli scarti tecnici, scheda tecnica per contenitori di polipropilene a dimostrazione delle conclusioni cui era giunto il perito di parte in ordine agli sfridi di materie prime;



- campione esemplificativo di bolle di accompagnamento e di fatture di lavorazione delle materie prime reimmesse nel processo produttivo e fatture di vendita del polipropilene contaminato ed inutilizzabile.

2.2 Il motivo, così formulato, è inammissibile.

Va infatti osservato che *«l'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'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). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie»* (così Cass. Sez. Un. n. 8053/2014).

Costituisce un "fatto", agli effetti dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. n. 7983/2014; Cass. n. 17761/2016; Cass. n. 29883/2017; Cass. n. 21152/2014; Cass. Sez. Un. n. 5745/2015; Cass. n. 5133/2014). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.: le



argomentazioni o deduzioni difensive (Cass. n. 14802/2017; Cass. n. 21152/2014; Cass. n. 9637/2021; Cass. n. 2268/2022); gli elementi istruttori; una moltitudine di fatti e circostanze, o il "vario insieme dei materiali di causa" (Cass. n. 21439/2015).

2.3 Nel caso di specie la ricorrente si è lamentata dell'omessa considerazione della documentazione posta a sostegno delle proprie tesi che, complessivamente valutata, sarebbe idonea a modificare l'esito del giudizio; è evidente però che in tal modo non viene denunciato un fatto decisivo nel senso inteso dalla richiamata giurisprudenza, ma si richiede una rivalutazione complessiva delle prove, non ammessa in questa sede di Legittimità.

In ogni caso neppure è possibile sostenere che di tale documentazione non si sia tenuto conto, dal momento che la CTR ha fatto comunque riferimento, con riguardo ai prodotti difettosi o scartati, alla mancanza dell'«*iter amministrativo previsto per tali casi dal DPR 441/97*», così dimostrando di ritenere inidonea la documentazione in atti.

3.1 Con il terzo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione relativo alla contestazione riguardante il «*recupero a tassazione delle cessioni di campionature gratuite*». È stato dedotto al riguardo che la sentenza di primo grado aveva annullato l'avviso in ordine a tale aspetto; la sentenza della CTP era stata impugnata sul punto dall'Amministrazione (pagg. 3 e 4 dell'atto di appello) e la società aveva resistito con le proprie controdeduzioni (pagg. 2 e 3), chiedendo poi la conferma della sentenza d'appello (che aveva rigettato l'impugnazione) con il ricorso introduttivo del giudizio di riassunzione.

3.2 Con il quarto motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione relativo alla contestazione



in ordine *«all'indeducibilità dei costi per materie prime»*. È stato dedotto al riguardo che la sentenza di primo grado aveva annullato l'avviso in ordine a tale aspetto; la sentenza della CTP era stata impugnata sul punto dall'Amministrazione (pag. 7 dell'atto di appello) e la società aveva resistito con le proprie controdeduzioni (pagg. 6 e 7), chiedendo poi la conferma della sentenza d'appello (che aveva rigettato l'impugnazione) con il ricorso introduttivo del giudizio di riassunzione.

3.3 Con il quinto motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione relativo alla contestazione in ordine *«all'indeducibilità dei costi per servizi (note di credito per restituzione di merce, compenso per agenti e costi di consulenza)»*. È stato dedotto al riguardo che la sentenza di primo grado aveva annullato l'avviso in ordine a tale aspetto; la sentenza della CTP era stata impugnata sul punto dall'Amministrazione (pagg. 7-8 dell'atto di appello) e la società aveva resistito con le proprie controdeduzioni (pagg. 7 e 8), chiedendo poi la conferma della sentenza d'appello (che aveva rigettato l'impugnazione) con il ricorso introduttivo del giudizio di riassunzione.

3.4 Con il sesto motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione relativo alla contestazione in ordine *«all'indetraibilità dell'IVA relativa al riaddebito di costi sostenuti per compensi corrisposti all'Ing. Poletto»*. È stato dedotto al riguardo che la sentenza di primo grado aveva annullato l'avviso in ordine a tale aspetto; la sentenza della CTP era stata impugnata sul punto dall'Amministrazione (pag. 8 dell'atto di appello) e la società aveva resistito con le proprie controdeduzioni (pag. 8), chiedendo poi la conferma della sentenza d'appello (che aveva rigettato l'impugnazione) con il ricorso introduttivo del giudizio di riassunzione.



3.5 I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

Va rilevato che nella sentenza non si rinviene alcun cenno a tali questioni, né le stesse vengono menzionate nella parte relativa allo svolgimento del processo.

Né potrebbe ravvisarsi una pronuncia implicita, giacché si tratta di rilievi del tutto autonomi rispetto a quelli relativi alle giacenze di magazzino.

Infine, se anche volesse ritenersi comunque intervenuta una pronuncia in ordine a tali questioni - in quanto all'esito del giudizio di rinvio la CTR ha accolto *in toto* l'appello dell'Amministrazione, così di fatto pronunciandosi anche sulle questioni oggetto dei motivi in esame - sarebbe comunque ravvisabile la totale carenza di motivazione, in quanto nulla è stato indicato in ordine alle ragioni dell'accoglimento.

Vanno quindi accolti il terzo, quarto, quinto e sesto motivo di ricorso.

4.1 Con il settimo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione relativo alla contestazione riguardante *«il recupero a tassazione dell'IVA dovuta a seguito di mancata fatturazione [...] dei proventi asseritamente derivanti dalla cessione delle campionature gratuite e dalla cessione dei beni risultante dalle differenze tra inventario fisico e inventario contabile»*. È stato dedotto che la sentenza di primo grado aveva annullato l'avviso con riguardo a tale aspetto; era stata impugnata dall'Amministrazione (pag. 8 dell'atto di appello) e la società aveva resistito con le proprie controdeduzioni, chiedendo poi la conferma della sentenza d'appello (che aveva rigettato l'impugnazione) con il ricorso introduttivo del giudizio di riassunzione.

4.2 Il motivo è solo parzialmente fondato.

Valgono al riguardo le medesime considerazioni svolte in ordine al terzo, quarto, quinto e sesto motivo. Tuttavia, la sentenza è viziata



esclusivamente in relazione all'IVA per la cessione delle campionature gratuite. Per quanto riguarda la vendita dei prodotti risultanti dalla differenza tra inventario fisico ed inventario contabile è evidente che dalla statuizione relativa alle imposte sui redditi non può che discendere, in base alla stessa motivazione, l'accoglimento dell'appello anche con riguardo all'IVA.

Pertanto, il motivo in questione va accolto limitatamente all'IVA dovuta per la cessione delle campionature gratuite.

5.1 Con l'ottavo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 102, comma 1°, d.P.R. 917/1986 (in precedenza, art. 67 d.P.R. 917/1986, cd. TUIR). Ad avviso della contribuente la CTR avrebbe erroneamente escluso la deducibilità delle quote di ammortamento dei macchinari "chiudi contenitori" di sua proprietà, esclusivamente in considerazione del fatto che erano stati concessi in comodato d'uso gratuito ad alcuni clienti; in realtà, tale circostanza non sarebbe idonea ad escludere la deducibilità, quando i beni concessi in comodato *«favorendo il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati siano parte integrante del complesso dei beni organizzati ai fini dello svolgimento dell'attività d'imprenditore»*. Ha richiamato anche alcuni provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate a sostegno della propria tesi (circolare n. 90 del 17/10/2001, circolari nn. 37/E del 13/2/1997 e 48/E del 10/2/1998).

5.2 Il motivo è fondato.

L'art. 102, comma 1°, d.P.R. 917/1986 stabilisce infatti che *«Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene»*.

Ad avviso della CTR la deducibilità delle quote di ammortamento non sarebbe consentita in quanto *«tali macchine venivano acquistate per*



essere cedute in comodato gratuito ai vari clienti e quindi non venivano utilizzate nell'attività aziendale, pur rimanendo nella proprietà del contribuente».

Con riguardo a tale norma, questa Corte ha osservato che *«In tema di imposte sui redditi, qualora un imprenditore abbia esternalizzato fasi più o meno ampie della produzione dei beni dell'impresa, conservando la proprietà ed il controllo di macchinari affidati a terzi in comodato per la produzione medesima, i costi sostenuti per l'acquisto dei macchinari possono essere ammessi all'ammortamento, concorrendo alla realizzazione del programma economico dell'impresa, nella misura cui consentono all'impresa comodante di ottenere i beni prodotti con i macchinari dati in comodato ad un prezzo inferiore a quello praticabile ove la comodataria avesse dovuto accollarsi l'inerenza dell'acquisto in proprio dei beni strumentali necessari alla produzione. Il vantaggio derivante dalla delocalizzazione (da documentarsi in modo idoneo), inoltre, dovrà essere specifico e predeterminato, in modo che sia percepibile la integrazione tra il ciclo produttivo interno all'impresa e quello affidato a terzi e la natura e la entità dell'apporto reso dall'attività del terzo al miglioramento dei conti economici dell'impresa, anche nella forma del risparmio di spesa»* (Cass. n. 1389/2011; cfr., nello stesso senso, Cass. n. 28375/2018).

Le pronunce richiamate fanno quindi riferimento all'ipotesi in cui i beni dati in comodato siano utilizzati per un'attività di produzione anche se esternalizzata.

È stato altresì affermato che *«In tema d'imposte sui redditi, in caso di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di distribuzione dei prodotti venduti dal contribuente, i relativi costi per l'utilizzo dei veicoli di sua proprietà concessi in comodato all'impresa che svolge in esclusiva l'attività di trasporto sono deducibili ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 5, del d.P.R. n. 186 del 917, trattandosi di spese che s'inseriscono nel suo*



programma economico e devono, pertanto, ritenersi inerenti la sua attività produttiva» (Cass. n. 16730/2015).

5.3 Nel caso di specie la situazione è parzialmente differente, in quanto i macchinari servivano, secondo la prospettazione della stessa ricorrente, *«ai clienti per permettere loro l'agevole utilizzo dei prodotti forniti dalla società»* col fine ultimo di *«incrementare le vendite»*. Ciò, tuttavia, non appare di ostacolo alla deduzione delle quote di ammortamento del costo di tali beni.

L'art. 102 d.P.R. 917/1986, infatti, fa riferimento a *"beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa"* e, dunque, non necessariamente a quelli connessi all'attività produttiva. Peraltro, come si evince dalle pronunce riportate, anche i beni utilizzati dal comodatario per attività non strettamente produttive, come quella di distribuzione, sono stati ritenuti compresi nella previsione di tale norma.

È stato inoltre affermato che *«affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili»* (Cass. n. 16826/2007).

Ciò in quanto *«il principio di inerenza, richiamato dall'art. 75, comma 5, d.p.r. n. 917 cit., consiste in una regola economica ritenuta immanente nel nostro ordinamento fiscale. Una regola la quale prevede che il reddito tassabile debba essere tenuto al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. L'art. 75, comma 5, cit. - e adesso l'art. 109, comma 5, d.p.r. n. 917 cit. - stabiliscono difatti che i costi «sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito»>>. La regola in parola ha una portata generale, lasciando correttamente all'interprete la verifica della effettiva*



inerenza delle spese al processo produttivo. Ciò che ha poi permesso un progressivo allargarsi del principio di inerenza anche in relazione a spese non strettamente e direttamente produttive» (cfr. Cass. n. 16730/2015, in motivazione).

Alla luce di quanto fin qui esposto, non è quindi necessario che i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa siano collocati presso il contribuente, ben potendo essere dislocati presso terzi comodatari; inoltre, affinché conservino la natura di beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, neppure è necessario che siano inseriti in un'attività produttiva esternalizzata, dovendo ritenersi sufficiente che essi siano impiegati per il raggiungimento dello scopo dell'impresa che è quella di produrre utili. Non può quindi escludersi che a tale categoria appartengano anche beni impiegati dal comodatario per il miglior utilizzo dei prodotti forniti dall'imprenditore, che in tal modo favoriscono il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali tra fornitore e comodatario e la maggiore diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati dal primo. Anche tali beni, infatti, sono impiegati per raggiungere lo scopo dell'impresa che è quello di produrre utili e pertanto risultano connessi con l'attività svolta dalla contribuente risultando nel concreto inerenti; conseguentemente le relative quote di ammortamento sono deducibili dal proprietario, sempreché le condizioni indicate vengano rigorosamente accertate dal giudice del merito.

Può quindi enunciarsi il seguente principio di diritto: *«In tema di imposte sui redditi, qualora un imprenditore abbia affidato a terzi in comodato dei macchinari, conservandone la proprietà, i costi sostenuti per l'acquisto di tali macchinari possono essere ammessi all'ammortamento anche qualora tali beni non vengano impiegati dal comodatario per attività di produzione esternalizzata dall'imprenditore, ma abbiano lo scopo di favorire il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali tra imprenditore e comodatario e la maggiore diffusione sul mercato dei*



prodotti commercializzati dal primo, concorrendo in tal modo alla realizzazione del programma economico dell'impresa».

6. In definitiva, vanno accolti il terzo, il quarto, il quinto, il sesto e l'ottavo motivo di ricorso; va accolto parzialmente il settimo motivo nei limiti sopra indicati (cioè limitatamente all'IVA dovuta per la cessione delle campionature gratuite) e vanno rigettati tutti gli altri; la sentenza impugnata va quindi cassata in relazione ai profili di cui ai motivi accolti con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il terzo, il quarto, il quinto, il sesto e l'ottavo motivo di ricorso, accoglie parzialmente il settimo motivo nei termini indicati in motivazione e rigetta i rimanenti due motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai profili di cui ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 27/3/2026.

Il Presidente

Roberto Succio

