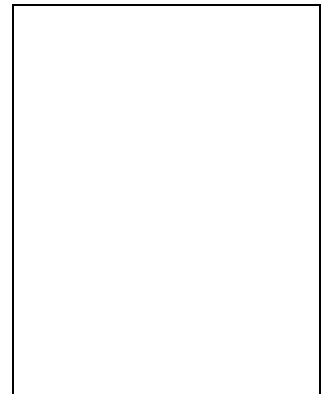


Civile Ord. Sez. 5 Num. 17902 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 04/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4472/2021 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587)

-ricorrente-

contro

FRAVER SRL, elettivamente domiciliata in ROMA VIA LAURA
MANTEGAZZA, 24, presso lo studio dell'avvocato GARDINI MARCO
(GRDMRC69H11G337G) rappresentato e difeso dall'avvocato
CAFORIO CARLO

-controricorrente-

avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della PUGLIA SEZ.DIST. LECCE n. 1373/2020 depositata il 10/07/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/11/2025 dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. dist. Lecce (*hinc*: CTR), con la sentenza n. 1373/2020 depositata in data 10/07/2020, ha accolto il ricorso proposto da Fraver s.r.l. (*hinc*: la società contribuente o la contribuente) contro la sentenza n. 673/2016, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Brindisi aveva rigettato il ricorso della contribuente contro l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, avente per oggetto riprese a titolo di IRES, IRAP e IVA. L'atto impositivo, in particolare, scaturiva dalla contestazione sulla valutazione delle rimanenze e dal mancato riconoscimento dei costi di pubblicità.

2. La CTR ha ritenuto fondato il primo motivo di appello, relativo alla valutazione delle rimanenze iniziali al 01/01/2009, indicato dall'amministrazione finanziaria in Euro 1.988.500, senza alcun supporto contabile, ma al solo fine di giustificare il proprio accertamento con annessi i valori riportati. Si tratta di un valore non provato e privo di fondamento. Tanto più che l'amministrazione finanziaria non ha riportato, né contestato il valore delle rimanenze finali al 31/12/2008 che, per effetto della continuità dei valori, rappresenta e conferma il valore delle rimanenze al 01/01/2009. La CTR evidenzia, quindi, che: *«la naturale conseguenza è che l'incremento dei valori del 2009 di €. 61.500 accertato e preteso dall'ufficio è assolutamente indimostrato ed è pertanto errato»*. Le opere demolite nel 2007 (quantificate in Euro 597.500) e azzerate nel loro valore sin dal 2007 hanno, peraltro, comportato la

necessaria variazione del valore delle rimanenze. L'errore nell'esatta determinazione del valore di queste ultime ha comportato, quindi, un effetto distorsivo nella valutazione delle rimanenze iniziali e finali, sia nel 2009 che negli anni successivi.

2.1. La CTR ha ritenuto fondato anche il secondo motivo di appello, relativo ai costi di pubblicità di cui alle fatture della Parisi spettacoli. In particolare, non è corretto, a suo avviso, il rilievo dell'amministrazione finanziaria relativo all'assenza di data certa del contratto, non essendo previsto da alcuna norma tributaria. Parimenti, non poteva avere alcun rilievo il mancato pagamento di una fattura, ai fini della detraibilità dell'IVA e del relativo costo.

3. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con sei motivi.

4. La società contribuente ha resistito con controricorso.

...

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt. 18, 21 e 24, comma 2, d.lgs. 31/12/1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

1.1. Con tale motivo di ricorso la ricorrente lamenta che, nell'atto di controdeduzioni in secondo grado, l'Agenzia delle Entrate, in relazione a quanto previsto dall'art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, deduceva che la ricorrente solo con la memoria depositata davanti al giudice di prime cure in data 23/06/2016 avesse introdotto, per la prima volta, la questione riguardante la determinazione delle esistenze iniziali delle opere al 01/01/2009, individuate dall'ufficio nell'importo di Euro 1.988.500. Sempre nello stesso atto si faceva riferimento, per la prima volta, a una serie di

opere prima edificate e poi demolite, sollevando contestazioni sul dato rilevato dalla Guardia di Finanza.

1.2. Il motivo di ricorso è fondato. Questa Corte ha, infatti, precisato che l'integrazione dei motivi di ricorso ex art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, è ammessa soltanto ove resa necessaria dal deposito, ad opera delle altre parti o per ordine del giudice tributario, di documenti non conosciuti, sicché non può avvenire con una memoria successiva allorquando il vizio dedotto, siccome desumibile dallo stesso atto impugnato o ricollegato ad atti e documenti a conoscenza del contribuente, avrebbe potuto essere fatto valere già con il ricorso introduttivo del giudizio, trattandosi di una preclusione processuale sottratta alla disponibilità delle parti, che non può essere sanata neppure dal comportamento dell'amministrazione che accetti di difendersi sul punto (Cass., 19/08/2025, n. 23528).

Nel caso di specie il giudice di seconde cure ha dato rilievo a contestazioni e allegazioni tardivamente prospettate dalla contribuente, rispettivamente con riferimento alla determinazione del valore delle rimanenze iniziali e alle variazioni (in negativo) risultanti dalle demolizioni di opere già eseguite (pari a Euro 597.500) che avrebbero dovuto essere oggetto di contestazione con il ricorso introduttivo, trattandosi di dati, *in thesi*, rilevanti ai fini della determinazione della variazione delle rimanenze e già contestabili sulla base dell'atto impositivo impugnato.

1.3. Peraltro, occorre evidenziare – con riferimento a quanto eccepito dalla società contribuente a pag. 9 ss. del controricorso – che proprio quanto riportato nel ricorso introduttivo (trascritto a pag. 11-12 del controricorso) conferma la tardività della contestazione di parte ricorrente. Nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado – riportato, in parte, a pag. 12 del controricorso – si legge infatti:

«Siffatta circostanza, come è ovvio, imponeva che la realizzazione della detta opera fosse soggetta ai controlli previsti dalla citata legge, controlli demandati all'Istituto di credito istruttore designato dal Ministero concedente che, nella fattispecie, era MPS Capital Service Banca per le Imprese S.p.A. Quest'ultimo, infatti, con nota 0552498484 del 7/11/2008 (all. n. 2) dispose il controllo tecnico affidando l'incarico allo Studio Associato De Luca Piccioni di Potenza che lo eseguì autonomamente e relazionò all'Istituto richiedente. All'esito di tale controllo l'Istituto istruttore notificò lo stato finale del programma di investimento con il quale comunicava che l'importo riconosciuto ammissibile all'agevolazione ammontava a € 2.048.670 (all. n. 3). L'esito di tale controllo costrinse le due società Contraenti ad adeguare la situazione contrattuale a quell'esito per cui venne sottoscritto in data 06/07/2009 il Verbale consegna lavori (all. n. 4) in base al quale veniva riconosciuto l'ammontare definitivo dell'appalto in € 2.050.000 mentre la differenza di € 379.165,66 versata in acconti precedenti veniva congelata fino al collaudo finale dell'opera impegnando la ricorrente a tutti i lavori e gli interventi tecnici occorrenti fino all'ottenimento del certificato di agibilità ...»

La controricorrente rileva, quindi, che: *«È di palmare evidenza che la contribuente in sede di ricorso ha richiamato gli allegati sopra indicati, tra cui lo "Stato finale del programma di investimenti" (all. n. 3 al ricorso, doc. 3 del presente controricorso) innanzi detto che faceva riferimento alle opere costruite e di poi demolite, delle cui spese richiedeva senza successo l'ammissione.»*

Tale eccezione è, tuttavia, priva di pregio, dal momento che, anche recentemente, questa Corte ha precisato che, in ragione della natura impugnatoria del giudizio tributario, il contribuente è onerato di proporre contestazioni specifiche all'atto censurato, le quali non possono essere surrogate da una produzione documentale all'interno

della quale il giudice sia chiamato a selezionare gli elementi da valorizzare in relazione alla domanda proposta (nella specie, volta all'accertamento della deducibilità di determinati costi dal reddito imponibile), pena l'inammissibilità del ricorso (Cass., 28/12/2025, n. 34349). Sussiste, quindi, l'onere del contribuente di contestare specificamente l'atto impositivo con i motivi proposti ai sensi dell'art. 18 d.lgs. n. 546 del 1992, non potendo recuperare, attraverso produzioni documentali allegate al ricorso introduttivo, censure che avrebbero dovuto essere articolate puntualmente all'interno di quest'ultimo.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

2.1. In relazione a quanto evidenziato con il primo motivo di ricorso, la sentenza impugnata viene censurata anche perché il giudice di seconde cure avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccezione di inammissibilità sollevata dall'amministrazione finanziaria.

2.2. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile, non essendo possibile l'omessa pronuncia ex art. 112 cod. proc. civ. su questioni processuali, trattandosi di vizio configurabile soltanto nel caso di mancato esame di domande od eccezioni di merito (Cass., 16/10/2024, n. 26913; Cass., 12/01/2016, n. 321).

3. Con il quinto motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 93 t.u.ir., anche con riferimento all'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

3.1. La ricorrente evidenzia che la ratio dell'art. 93 t.u.i.r. – nella versione in vigore *ratione temporis* – è quella di assoggettare a imposizione la quota parte di utile di commessa riferibile a ogni

esercizio interessato dalla realizzazione dell'opera, fornitura o servizio ultrannuale. La disposizione non indica alcun criterio per la determinazione del grado di avanzamento dell'attività produttiva, con la conseguenza che deve ritenersi accettabile il criterio del «costo sostenuto» di cui principio contabile OIC n. 23, che fa concorrere (indirettamente) alla determinazione delle rimanenze finali anche i costi relativi ai lavori svolti dai subappaltatori. In particolare, per determinare la percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto (cd. *cost to cost*), i costi di commessa sostenuti a una certa data sono rapportati ai costi di commessa totali stimati. La percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, ai ricavi maturati a tale data. I costi effettivi da utilizzare sono quelli idonei a misurare lo stato di avanzamento. Nel caso di specie, la decisione della CTR – nel dare rilievo ai costi per le opere demolite – non è conforme non solo ai fatti, ma anche alle norme che disciplinano la materia. Nella specie, infatti, era stata riscontrata, con riferimento ai lavori ultrannuali non ancora completati, la sottovalutazione delle rimanenze che avevano influenzato la corretta determinazione del reddito d'impresa.

Come risulta dalle pagg. 9-10 e 11 del PVC (pag. 37 ss. del ricorso in cassazione), nel caso di specie:

- il grado di realizzazione delle opere non risultava contabilizzato in nessuno stato di avanzamento lavori;
- per la parte realizzata Fraver s.r.l. aveva emesso fatture in acconto, previo accordo verbale con i committenti e aveva sentito il direttore lavori;
- i corrispettivi fatturati nel corso dell'esercizio a fronte dell'avanzamento dei lavori erano stati classificati in bilancio tra le passività;

- al momento dell'ultimazione dell'opera l'importo degli acconti percepiti era stato stornato dal passivo e imputato mediante giroconto tra i ricavi d'esercizio;
- i costi sostenuti in ciascun esercizio per la realizzazione dell'opera erano stati, invece, dedotti nello stesso esercizio in cui erano stati sostenuti.

4. Il quinto motivo di ricorso è fondato. Occorre rilevare, in via preliminare, come l'avviso di accertamento impugnato riguardi due riprese: i costi di pubblicità e la valutazione delle rimanenze. Partendo da quest'ultima voce – interessata dal motivo di ricorso in esame – è necessario richiamare, brevemente, le vicende che, secondo l'amministrazione finanziaria, hanno portato a contestare la non corretta contabilizzazione, ai fini fiscali, della variazione delle rimanenze finali del 2009, con la conseguente ripercussione sulla determinazione del reddito dell'esercizio.

Secondo quanto emerge dagli atti di causa, nel caso di specie, viene in rilievo l'attività di esecuzione di lavori ultrannuali, in forza di contratti di appalto stipulati dalla contribuente con diversi committenti. In sede di verifica, la Guardia di Finanza ha riscontrato che i prospetti relativi alla valutazione delle rimanenze erano privi dell'indicazione degli estremi del contratto di appalto, delle scadenze previste e, soprattutto, dei dati e degli elementi presi alla base della valutazione delle rimanenze ai sensi dell'art. 93 t.u.i.r. Per l'anno 2009 era stato riscontrato che il valore attribuito dalla società alla parte di lavori realizzata nel corso dell'esercizio era inferiore a quello dei costi correlati dedotti nel medesimo esercizio. Era stato, quindi, rilevato, secondo quanto riportato a pag. 23 del ricorso in cassazione, che il valore di Euro 61.500,00 - attribuito alla società alla parte di opera realizzata nel corso dell'esercizio - era notevolmente inferiore rispetto all'ammontare dei costi sostenuti

nell'esercizio e dei corrispettivi liquidati in via provvisoria, rispettivamente pari a Euro 433.008,34 ed Euro 459.166,64.

Nella prospettiva sostenuta dall'amministrazione finanziaria – partendo dal differenziale non giustificato tra l'incremento dei costi sostenuti pari a Euro 433.008,04 e il valore attribuito alla parte di opera realizzata dalla società contribuente (e non dall'amministrazione finanziaria, come erroneamente indicato nella sentenza impugnata) pari a Euro 61.500 – sono stati sommati al valore dei corrispettivi liquidati dal contribuente al 01/01/2009 (pari a Euro 1.970.000,01) gli importi fatturati, nel corso del 2009, pari a Euro 459.166,64, rideterminando il valore delle rimanenze finali in Euro 2.429.166,65 (in luogo di Euro 2.050.000), con una variazione delle rimanenze da quantificare nell'importo di Euro 379.165,65, invece di quello dichiarato dalla contribuente di Euro 61.500.

5. Proprio tenendo conto della prospettazione adottata dall'amministrazione finanziaria in ordine alla variazione delle rimanenze iniziali emerge che, nel caso in esame, non è dirimente il criterio del cd. *cost to cost*, previsto dal principio OIC 23, secondo il quale, per determinare la percentuale di avanzamento i costi effettivi sostenuti ad una certa data vengono rapportati ai costi totali stimati. La percentuale viene poi applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data. In sostanza, secondo il criterio cd. *cost to cost*, occorre, prima, rapportare i costi di esercizio ai costi totali previsti per l'opera e, poi, applicare la medesima percentuale al rapporto tra ricavi totali (contrattualmente determinati dalle parti) e ricavi di esercizio corrispondenti alla stessa percentuale rilevata per i costi. L'amministrazione finanziaria, infatti, non ha proceduto a un calcolo forfettizzato dei ricavi di esercizio, ma partendo dalla differenza tra la variazione delle rimanenze indicate dalla società

contribuente (Euro 61.500) e i costi sostenuti (pari a Euro 433.008,04), ha incrementato il valore delle prime, prendendo come riferimento i corrispettivi fatturati nel corso del 2009 (Euro 459.166,64), ottenendo una maggior variazione delle rimanenze (rispetto a quella dichiarata dalla società contribuente) pari a Euro 379.165,65 (v. pag. 39-40 del ricorso in cassazione, dove si legge che: «*L'ammontare dei corrispettivi provvisoriamente fatturati dalla FRAVER SRL alla committente C.R. Costruzioni srl sino al 1° gennaio 2009 era risultati pari a € 1.970.000,01 e detto saldo era stato incrementato nel corso del 2009 di € 459.166,64, derivanti dall'emissione di n. 5 fatture, di cui quattro in acconto a fronte di stati di avanzamento lavori ed una, la n. 25 del 6 luglio 2009, saldo dei lavori eseguiti.*»).

6.1. La stessa ricorrente ha concluso che, applicando i criteri di imputazione previsti dall'art. 93 t.u.ir. (che assumono rilievo assorbente e dirimente ai fini della valutazione delle variazioni delle rimanenze, v. *infra*, sub 7) a tale situazione contabile, non è giustificabile il valore di Euro 61.500,00 attribuito dalla società alla parte di opera realizzata nel corso dell'esercizio, in quanto notevolmente inferiore rispetto all'ammontare dei costi sostenuti e dei corrispettivi liquidati in via provvisoria.

7. Deve, poi, rilevarsi che la questione dirimente in merito alla ripresa relativa alla variazione delle rimanenze registrate nell'anno 2009 e alla diversa quantificazione del reddito di esercizio da parte dell'amministrazione finanziaria si incentra sui criteri di determinazione e di imputazione delle opere realizzate in tale periodo d'imposta. A tal fine viene in rilievo la disciplina contenuta nell'art. 93 t.u.i.r. (la cui violazione viene censurata proprio con il quinto motivo di ricorso). Il primo comma di tale norma - dopo aver precisato che le variazioni delle rimanenze finali delle opere (pattuite

come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale) rispetto alle esistenze iniziali concorrono a formare il reddito dell'esercizio - stabilisce che: *«le rimanenze finali che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4.»*.

Per costante giurisprudenza di questa Corte in tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi degli artt. 92 e 93 del d.P.R. n. 917 del 1986, la valutazione delle giacenze relative a commesse ultrannuali deve essere effettuata con il criterio della percentuale di completamento che determina la suddivisione dell'utile totale che scaturisce dall'operazione nei vari esercizi di svolgimento della stessa ed in proporzione ai lavori eseguiti per ciascun periodo, al fine di evitare la concentrazione dell'imponibile nell'ultimo esercizio (tra varie, Cass. 01/10/2018, n. 23692; Cass. 08/03/2022, n. 7449; Cass. 09/01/2025, n. 498). Tale metodo di valutazione costituisce, quindi, una deroga al principio generale contenuto nell'art. 109 del t.u.i.r., in base al quale i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate. In sostanza, alla fine dell'esercizio, va stabilita la percentuale del lavoro già effettuato rispetto al totale dell'opera da eseguire, questa percentuale deve essere moltiplicata per il ricavo pattuito e va attribuito il valore ottenuto al lavoro in corso di esecuzione.

7.1. L'art. 93, comma 2, t.u.i.r., con riferimento alla variazione delle rimanenze, prevede, poi, che: *«La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti ... Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.»*

Sono, quindi, due i criteri per la valutazione della variazione delle rimanenze delle opere con oggetto unitario ed esecuzione ultrannuale rilevanti nel caso di specie (dove non ci sono questioni inerenti alla maggiorazione del prezzo): il criterio della valutazione eseguita sulla base dei corrispettivi pattuiti e quello che fa riferimento ai corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento. Mentre nella prima ipotesi la variazione delle rimanenze viene determinata sulla base di quanto contrattualmente stabilito, nella seconda ipotesi si considera, per la parte di opere coperta da stati di avanzamento dei lavori, l'ammontare dei corrispettivi liquidati.

Nel caso di specie, come rilevato dalla parte ricorrente, il grado di realizzazione delle opere non risulta formalmente cristallizzato in alcun stato di avanzamento dei lavori. Tuttavia, risulta che, in relazione alla parte realizzata, Fraver s.r.l. avesse emesso fatture di acconto (previo accordo verbale con i committenti, sentito il direttore dei lavori). I corrispettivi erano stati classificati in bilancio tra le passività e solo al momento dell'ultimazione dell'opera gli importi percepiti erano stati stornati dal passivo e imputati, mediante giroconto, tra i ricavi di esercizio. I costi di esercizio erano stati, invece, dedotti nello stesso esercizio in cui erano stati sostenuti.

7.2. La CTR non ha, tuttavia, fatto corretta interpretazione proprio dell'art. 93 t.u.i.r. e dei criteri per la valutazione della variazione delle rimanenze finali in caso di opere con oggetto unitario ed esecuzione ultrannuale, secondo l'alternativa tra corrispettivi pattuiti e corrispettivi liquidati per la parte di opere coperta da stati di avanzamento. In particolare, ha precisato questa Corte (Cass. 28/06/2019, n. 17538), la riscossione anticipata dei proventi, data dagli acconti sul corrispettivo dell'appalto, comporta che i costi afferenti ai ricavi concorrono a formare il reddito di impresa

nell'esercizio di competenza. Correttamente, quindi, ha proseguito, è esclusa la necessità di definitività del corrispettivo pagato dal committente al fine della determinazione del reddito imponibile. Invero, a fronte della durata pluriennale di un contratto redditizio, l'impresa contribuente deve denunciare i redditi e i costi che si sono formati durante l'esercizio fiscale, a meno che non li ritenga ancora non sufficientemente determinati, ciò che la legittima a dichiararli al momento della loro definitività o, al più, nell'anno di imposta corrispondente al termine dei lavori.

A tal proposito occorre precisare che il riferimento allo stato di avanzamento dei lavori contenuto nell'art. 93, comma 2, t.u.i.r. attiene al riscontro da attribuire, in concreto, agli importi pagati in corrispettivo della parte di opera eseguita in corso di esercizio, secondo una valutazione che deve essere eseguita dal giudice di merito tenendo conto di tutti gli elementi di fatto, compresa anche l'indicazione del servizio fornito nella fattura, senza che possa assumere rilievo la circostanza che i pagamenti dei corrispettivi liquidati avvengano in esito a un'interlocuzione meramente formale tra committenza e impresa appaltatrice, sentito il direttore dei lavori, invece che con un atto formale. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui risulti, alla luce del quadro probatorio complessivamente valutato, che i corrispettivi fatturati siano riferibili allo stato di avanzamento dei lavori – e siano, quindi, da considerare non più come corrispettivi *pattuiti*, ma come corrispettivi *liquidati* – il relativo ammontare deve essere considerato per determinare la variazione delle rimanenze che concorre a formare il reddito di esercizio ai sensi dell'art. 93, comma 1, t.u.i.r.

Tale verifica non risulta essere stata eseguita dalla CTR, con la conseguenza che spetterà al giudice del rinvio dare rilievo adeguato a tutte le circostanze necessarie a verificare se l'incremento della

variazione delle rimanenze per il 2009 da parte dell'amministrazione finanziaria sia conforme o meno a quanto stabilito nell'art. 93, comma 2, t.u.i.r.

8. Con il terzo motivo di ricorso è stato denunciato l'omesso esame della contabilità aziendale e delle risultanze del PVC e dell'avviso di accertamento e vizio della motivazione in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

8.1. Con tale motivo la parte ricorrente denuncia la sentenza impugnata per aver omesso l'esame di fatti decisivi. In particolare, viene censurata l'affermazione secondo cui i verificatori avrebbero determinato l'ammontare delle rimanenze in Euro 1.988.500,00 senza il supporto di alcun documento, affermando che: *«nessun procedimento contabile e numerico è stato rinvenuto né riportato dall'ufficio a comprova di quanto riportato nel p.v.c., e successivamente nell'atto di accertamento ...»* La ricorrente, rileva, poi, come l'entità delle rimanenze fosse stata oggetto di discussione tra le parti, richiamando, a tal fine, l'atto di appello della controricorrente (pag. 17 ss. ricorso in cassazione) e le proprie controdeduzioni (pag. 22 ss. ricorso in cassazione).

La ricorrente evidenzia (pag. 27 del ricorso in cassazione) come l'amministrazione finanziaria si fosse limitata a incrementare i corrispettivi fatturati dalla società al 01/01/2009 (pari a Euro 1.970.000,01) con il fatturato corrispondente a cinque fatture emesse nel 2009 (pari a Euro 459.166,64), per un totale complessivo di Euro 2.429.166,65, che ha consentito la rideterminazione del (maggior) valore delle rimanenze in Euro 379.165,65, pari alla differenza tra l'importo delle rimanenze finali accertato dai verificatori (Euro 2.429.166,65) e il valore delle rimanenze finali contabilizzato dalla società (Euro 2.050.000). Ai fini della decisione la disquisizione sull'importo delle rimanenze iniziali

(Euro 1.988.500,00) era assolutamente inconferente. A tal proposito riproduce – a pag. 28 del ricorso in cassazione – la pag. 15 del PVC. La parte ricorrente conclude evidenziando (v. pag. 29 del ricorso in cassazione) che, ove la CTR non avesse omesso l'esame del fatto storico rappresentato dalle fatture emesse dalla società resistente e presenti nella contabilità esaminata dai verificatori e dell'Agenzia delle Entrate, sarebbe pervenuta a una diversa statuizione, confermando la decisione di primo grado. Omettendo tale accertamento la CTR è incorsa anche nel vizio motivazionale, sostenendo che l'incremento dei valori del 2009 per Euro 61.500 fosse indimostrato ed errato: si trattava, infatti, di un valore dichiarato dalla società contribuente e non accertato dall'ufficio. Allo stesso modo è incomprensibile l'affermazione che fa dipendere il valore delle rimanenze accertato per l'anno 2009 dalla quantificazione dell'importo relativo alle opere demolite (pari a Euro 597.500).

8.2. Anche il terzo motivo di ricorso è fondato: l'omessa valutazione dell'incremento, nel corso del 2009, dei corrispettivi fatturati, relativi a cinque fatture per un totale di Euro 459.166,65, di cui quattro in *«acconto a fronte di stati di avanzamento lavori»* e una – la n. 25 del 06/07/2009 - *«a saldo dei lavori eseguiti»*, v. pag. 22 del ricorso in cassazione) integra un fatto decisivo rilevante ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. È infatti coerente quanto evidenziato dalla parte ricorrente a pag. 29 del ricorso in cassazione, dove si legge che: *«ove il Giudice di appello non avesse omesso di fatto l'esame critico del fatto storico rappresentato dalle fatture emesse dalla società resistente e presenti nella contabilità esaminata dai verificatori, prima, e dall'Agenzia dell'entrate dopo, sarebbe sicuramente pervenuto ad un diverso approdo, confermando la decisione del primo grado»*.

9. Con il quarto motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, con riferimento all'art. 93 t.u.i.r. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

9.1. Con tale motivo la ricorrente rileva che la censura della sentenza impugnata sul versante motivazionale merita di essere declinata anche sotto il profilo della mera apparenza dell'esternazione delle ragioni della decisione.

9.2. Il quarto motivo di ricorso, è infondato dal momento che la decisione della CTR, sebbene non corretta in diritto, non presenta carenze di tipo motivazionale. È stato, infatti, affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte che è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053).

10. Con il sesto motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r., anche con riferimento all'art. 2697 cod. civ.

10.1. La ricorrente, con tale motivo di ricorso, censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto non corretto il disconoscimento dei costi di pubblicità per un importo complessivo di Euro 114.166,67, ritenuti dall'amministrazione finanziaria non

sufficientemente documentati. Ad avviso di parte ricorrente la decisione della CTR contrasta con l'art. 109 t.u.i.r., in quanto, secondo la disposizione appena evocata, i componenti positivi e negativi di reddito concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza quando siano certi e determinati in modo obiettivo. Nel caso di specie, tuttavia, la documentazione relativa ai costi di pubblicità prodotta da controparte non può costituire un elemento attestante la corretta imputazione dei costi al fine della determinazione del reddito imponibile. Ai fini della qualificazione giuridica del rapporto come pubblicità piuttosto che come erogazione liberale assume rilevanza determinante la presenza e l'esibizione di idonea documentazione da cui poter ricavare la presenza di tutte le condizioni poste dall'art. 109 t.u.i.r., in termini di certezza, oggettiva determinabilità e inerenza. L'impresa che intende dedurre le spese di pubblicità deve, quindi, fornire, con idonea documentazione, la prova della ratio della spesa pubblicitaria effettuata e del suo legame con il programma economico imprenditoriale, specificando l'obiettivo perseguito con la spesa e il ritorno commerciale atteso. In mancanza di tali requisiti, le somme annualmente erogate a titolo di pubblicità devono considerarsi quali liberalità. Ai fini della prova del requisito di inerenza non è, quindi, sufficiente la mera esibizione di un contratto, come ritenuto dalla CTR. Le spese di pubblicità sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare, a fronte della percezione di un corrispettivo, il marchio e/o il prodotto dell'impresa, al fine di stimolare la domanda. Nella specie venivano in rilievo cinque fatture emesse da Parisi Spettacoli n. 1, una fattura emessa da A.D. New Basket Ceglie e una fattura emessa da GRS s.r.l.

Dall'esame dei contratti di prestazione artistica allegati alle fatture emesse da Parisi Spettacoli risulta che le somme erogate da Fraver s.r.l. si riferivano alla scritturazione di diversi artisti per prestazioni eseguite in località varie. Non era, tuttavia, riscontrato alcun obbligo, in capo all'agenzia Parisi Spettacoli, di pubblicizzare o propagandare il marchio o l'attività produttiva della società contribuente.

Con riferimento alla fattura emessa da G.R.S. s.r.l. la società contribuente aveva fornito solo un contratto di pubblicità sottoscritto il 10/01/2006, all'interno del quale non sono disciplinate le modalità di esecuzione della prestazione.

In merito alla fattura n. 44 del 24/12/2009 emessa da A.D. New Basket Ceglie, risultava che la società verificata non avesse eseguito il relativo pagamento. Anche in questo caso la deducibilità del costo è stata riconosciuta senza che la società avesse esibito alcun contratto scritto da cui ricavare elementi idonei a determinare l'esatta quantificazione dell'importo pattuito e le concrete modalità di esecuzione e i termini temporali di esecuzione.

10.2. Il sesto motivo di ricorso è fondato. Secondo questa Corte sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite, sicché è necessaria una rigorosa verifica in fatto della effettiva finalità delle spese (Cass., 24/07/2014, n. 16812). In merito alla deducibilità dei costi di pubblicità è stato recentemente precisato che, in tema di imposte dei redditi e di IVA, l'inerenza di un costo, sostenuto nell'esercizio dell'attività di impresa, comporta una valutazione qualitativa e non di tipo utilitaristico o quantitativo, per cui lo stesso attiene o non attiene all'attività stessa a prescindere dalla sua entità; ne consegue che il contribuente è tenuto a provare i fatti costitutivi

del costo ed a documentarli, quali l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ponendoli in correlazione all'attività imprenditoriale svolta (Cass., 18/01/2025, n. 1239).

Nel caso di specie la CTR si è attenuta a un profilo meramente formale e documentale, omettendo di verificare l'inerenza dei costi di pubblicità di cui era chiesto il riconoscimento all'attività d'impresa svolta dal contribuente, rendendo necessario, anche sotto tale profilo, un nuovo accertamento da parte del giudice di merito.

11. In conclusione, devono essere accolti il primo, il terzo, il quinto e il sesto motivo ricorso nei termini di cui in motivazione, mentre devono essere rigettati il secondo e il quarto motivo.

La sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sez. dist. Lecce che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

...

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo, il terzo, il quinto e il sesto motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e rigetta il secondo e il quarto motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sez. dist. Lecce, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 27/11/2025.

La Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO