

---

Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

---

## **Pronuncia implicita: quando può ritenersi formata?**

*Una pronuncia implicita può ritenersi formata solo quando tra la questione risolta espressamente e quella che si vuole risolta implicitamente sussista non soltanto un rapporto di causa ad effetto, ma un nesso di dipendenza così indissolubile da non potersi decidere l'una senza aver prima deciso l'altra. Sicché tale nesso di necessaria implicazione non si configura quando la questione non decisa abbia una propria autonomia ed individualità, per la diversità dei presupposti di fatto e di diritto, tale che il giudice sia tenuto a pronunciarsi su di essa ai fini della esatta corrispondenza tra il decisum e il petitum.*

**Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 8.10.2014, n. 21182**

*...omissis...*

1 - Con il primo, secondo e quarto motivo di ricorso – che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente – la xxxx denuncia l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

1.1 - La CTR avrebbe, invero, confermato la legittimità dei rilievi costituenti l'oggetto dei tre avvisi di rettifica in discussione, sulla base di un'unica, succinta, motivazione, fondata esclusivamente sulla pretesa mancanza di prove in ordine alla pattuizione di sconti ed alla effettuata variazione delle fatture in contestazione, nel termine di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, commi 2 e 3.

1.2 - La sentenza impugnata non terrebbe, pertanto, conto – a parere della ricorrente – della diversità dei rilievi mossi dall'Ufficio alla contribuente, che avrebbero richiesto una più ampia ed articolata motivazione. Basterebbe, difatti, considerare che, per quanto attiene al rilievo concernente l'acquisto di beni destinati ad omaggi, viene in considerazione l'indebita detrazione dell'IVA assolta su acquisti di beni la cui inerenza all'attività di impresa, ad avviso dell'Amministrazione, non risultava comprovata, e non certo le note di variazione di precedenti operazioni imponibili, ai sensi dell'art. 26 cit.

1.3 - Con riferimento, poi, al rilievo attinente alle fatture passive ed alle note di debito per sconti, contributi promozionali e premi di fedeltà o di fine anno, la CTR avrebbe del tutto omesso di considerare che siffatti pagamenti, effettuati a titolo di gratificazioni varie alla clientela, avevano costituito oggetto di specifiche pattuizioni contrattuali, ancorate – come si desumerebbe dai processi verbali di constatazione – al raggiungimento di determinati volumi di vendita preventivamente convenuti con i clienti, o ad altri obiettivi comunque convenzionalmente prestabiliti. Sicché, contrariamente all'assunto del giudice di appello, la prova della pattuizione di sconti e dell'intervenuta variazione dell'imponibile, nel termine annuale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, sarebbe stata fornita in causa dalla contribuente.

1.4 - Le censure sono fondate.

1.4.1 - Va premesso, al riguardo, che la motivazione omessa o insufficiente è configurabile in tutte quelle ipotesi in cui dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettivo carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento (Cass. S.U. 24148/2013).

1.4.2 - Nel caso di specie, i rilievi mossi dall'Ufficio al contribuente riguardavano l'indebita detrazione dell'IVA in relazione a: 1) fatture relative all'acquisto di beni destinati ad omaggi, in relazione alle quali la contribuente non aveva dimostrato l'inerenza all'attività di impresa; 2) fatture o note di debito aventi ad oggetto premi fedeltà o premi di fine anno corrisposti ai clienti;

3) fatture concernenti pagamenti, a favore di clienti, a titolo di contributi per l'apertura di nuove strutture, di c.d. contributi piattaforma, o di contributi promozionali; 4) fatture o note di debito emesse a fronte di sconti o abbuoni per merce non conforme o deteriorata. Ebbene, si tratta – com'è del tutto evidente – di rilievi mossi in ordine a detrazioni operate in relazione ad attività del tutto differenti, implicanti indagini diverse, e che avrebbero, di

conseguenza, richiesto, in sede giurisdizionale, un percorso motivazionale differenziato per ciascuna di esse.

1.4.3 - Basti considerare la distinzione operata dalla giurisprudenza di questa Corte tra gli sconti o abbuoni praticati ai clienti ed i premi di fine anno o di fedeltà.

1.4.3.1 - Si è – per vero – affermato, in proposito, che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2, nell'attribuire al cedente del bene o al prestatore del servizio il diritto di portare in detrazione l'IVA, ai sensi del precedente art. 19, primo comma, registrando la corrispondente variazione d'imposta quando l'operazione commerciale per la quale sia stata emessa fattura veda ridotto il suo ammontare in conseguenza, tra l'altro, di abbuoni o sconti commerciali contrattualmente previsti, pone, alla stregua del tenore letterale della norma, due condizioni: che venga praticato dal contribuente uno sconto sul prezzo di vendita; che la riduzione del corrispettivo al cliente sia frutto di un accordo, sia esso documentale, verbale e finanche successivo, non operando la norma distinzioni di sorta.

1.4.3.2 - Pertanto, nessun diritto a detrazione può essere riconosciuto quando nelle riduzioni operate sia ravvisabile la natura di premio di fine anno, anziché di sconto. Mentre quest'ultimo, infatti, è una componente che incide direttamente sul prezzo della merce compravenduta o del servizio scambiato, riducendone l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute, il premio di fine anno è, invece, un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti (Cass. 5006/2007; 6475/2007; 5208/2012).

1.4.3.3 - E' evidente, pertanto, che – già sotto il solo profilo in questione – una motivazione unica che si fondi su di un solo assunto argomentativo per entrambe le riduzioni di corrispettivo suindicate, appare gravemente carente. In relazione agli sconti o abbuoni, infatti, il giudice di appello avrebbe dovuto verificare se sussistevano, o meno, i presupposti per la detrazione previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 26; in relazione ai premi fedeltà o di fine anno, invece, la CTR avrebbe dovuto escludere tout court l'esercizio del diritto alla detrazione.

1.4.4 - Per quanto concerne, poi, i rilievi dell'Ufficio concernenti l'IVA indebitamente detratta su fatture relative agli acquisti di beni destinati ad omaggi ed a taluni pagamenti configuranti, secondo l'Amministrazione finanziaria, cessioni di denaro a titolo liberale o risarcitorio, come tali al di fuori del campo di applicazione dell'IVA D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 2, comma 3, lett. a) e art. 15, il riferimento alla variazione di imponibile, di cui all'art. 26 del decreto cit., si rivela del tutto inconferente.

1.4.5 - Ebbene, a fronte di tale diversità di temi di indagine, che avrebbero richiesto una motivazione differenziata ed articolata, il percorso motivazionale dell'impugnata sentenza si riduce, per contro, al solo assunto, peraltro del tutto anapodittico, secondo cui gli avvisi di rettifica sarebbero legittimi "perché la contribuente non ha fornito la prova della pattuizione di sconti e dell'effettuata variazione delle fatture interessate entro un anno dalla loro emissione", ai sensi del succitato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26.

Da tale assiomatico ed isolato assunto la CTR ha desunto, quindi, l'assoluta legittimità degli atti impositivi e, di conseguenza, l'insussistenza dei

presupposti per la detraibilità dell'IVA in relazione a tutte le operazioni suindicate, ad onta della loro diversità tipologica.

1.4.6 - Per di più, con riferimenti agli sconti ed ai premi di fine anno, la CTR ha del tutto omesso di considerare una serie di elementi, desumibili dai processi verbali della Guardia di finanza e trascritti nel ricorso (pp. 19 e ss.) nel rispetto del principio di autosufficienza, dai quali avrebbe potuto desumere argomenti a sostegno della tesi della contribuente, circa il fatto che tali riduzioni di imponibile derivavano da specifiche pattuizioni contrattuali stipulate con i clienti.

1.5 - Per tutte le ragioni suesposte, pertanto, i motivi di ricorso in esame non possono che essere accolti.

2 - Con il terzo motivo di ricorso, la xxxxxx denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.1 - Avrebbe, invero, errato la CTR nel ritenere che l'IVA assolta in relazione alle fatture concernenti acquisti di beni destinati ad omaggi fosse indetraibile, ancorché l'inerenza di detti acquisti all'attività di impresa fosse desumibile dalla stessa natura dei beni acquistati, in relazione al contesto in cui si inseriva l'attività della contribuente.

2.2 - Il motivo è inammissibile.

2.2.1 - La censura non è, infatti, conforme al principio di autosufficienza, più volte enunciato dalla giurisprudenza di questa Corte. In particolare, il ricorrente che denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto non può limitarsi a specificare soltanto la singola norma di cui, appunto, si denuncia la violazione, ma deve indicare gli elementi fattuali in concreto condizionanti gli ambiti di operatività di detta violazione (cfr. Cass. 6972/2005; 4840/2006; 9076/2006).

2.2.2 - Nel caso di specie, il motivo di ricorso in esame ed il relativo quesito di diritto si limitano, per contro, ad una deduzione del tutto generica circa l'inerenza degli omaggi acquistati – per la loro "natura" (orologi, piante di agrumi, argenteria, ecc.) ed "in relazione al contesto imprenditoriale" – all'attività di impresa svolta dalla xxxxxx senza indicare neppure quali fossero i destinatari degli omaggi ed i motivi per i quali gli acquisti di detti oggetti dovrebbero considerarsi inerenti all'attività imprenditoriale esercitata dalla società. Non può revocarsi in dubbio, infatti, che beni del tipo di quelli suindicati ben possono essere elargiti a chiunque, per le ragioni più diverse. D'altro canto, la prova dell'inerenza delle spese, ai fini della detrazione dell'IVA ad esse relative, cede a carico del contribuente, secondo il costante insegnamento di questa Corte (Cass. 3518/2006; 16730/2007; 2362/2013; 16653/2013).

2.3 - Il motivo suesposto non può, di conseguenza, essere accolto.

3 - Con il quinto e sesto motivo di ricorso, xxxxxx denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. a), artt. 19 e 26, art. 2697 c.c., e art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3.1 - Si duole, invero, la ricorrente del fatto che la CTR abbia confermato la legittimità degli atti impositivi, nella parte in cui l'Ufficio aveva qualificato come mere cessioni di denaro a titolo di liberalità o come somme corrisposte a titolo risarcitorio, come tali al di fuori del campo di applicazione dell'IVA, pagamenti che, alla stregua delle risultanze di causa, erano da considerarsi,

invece, corrispettivi per servizi resi dai clienti, oppure sconti o abbuoni per merce difforme, deteriorata o invendibile, in conformità agli accordi contrattuali.

3.2 - La censura è inammissibile.

3.2.1 - Va osservato, infatti, che il vizio di violazione di legge - denunciabile in cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa. Viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (cfr., ex plurimis, Cass. S.U. 10313/2006; Cass. 15499/2004; 4178/2007; 7394/2010; 8315/2013).

3.2.2 - Tanto premesso in via di principio, è evidente che, nel caso di specie, la K. SPA, sub specie del vizio di violazione di legge, censura, in realtà, il giudizio di fatto operato dalla CTR nella vicenda per cui è causa.

3.2.2.1 - La ricorrente si duole, invero, del fatto che il giudice di appello sia pervenuto alla conferma della legittimità degli avvisi di rettifica, in relazione ai rilievi in discussione, non valutando adeguatamente il "materiale di causa" nonché le "acquisizioni documentali di causa" e, segnatamente, le fatture e note di debito (indicate alle pp. 25 e 26 del ricorso) emesse dai clienti, dalle quali sarebbe emerso che i pagamenti contestati non sarebbero consistiti in cessioni di denaro o esborsi a titolo risarcitorio, al di fuori del campo di applicazione dell'IVA, bensì in corrispettivi a fronte di servizi resi alla società dai clienti, ovvero in premi di fine anno o abbuoni pattuiti contrattualmente, o ancora in rimborsi per merce deteriorata o difforme rispetto a quella ordinata.

3.2.2.2 - Se ne deve, pertanto, necessariamente inferire che i motivi in esame sono diretti a censurare, non la ricognizione o l'esatta applicazione di una disposizione normativa a fatti incontrovertibilmente accertati dal giudice, o pacifici tra le parti, bensì proprio la ricostruzione di taluni profili del fatto controverso attraverso l'esame e la valutazione delle risultanze di causa.

3.3 - Le censure suesposte non possono, pertanto, trovare accoglimento.

4 - Con il settimo motivo di ricorso, xxxxx denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

4.1 - La CTR - a parere della contribuente - avrebbe, difatti, "implicitamente disatteso", avendo confermato in toto la legittimità degli atti impositivi, l'eccezione della contribuente, secondo la quale, a fronte di una fattura completa di ogni elemento, il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata alla cessionaria in rivalsa avrebbe dovuto considerarsi spettante alla cessionaria, non potendo farsi carico a quest'ultima di verificare l'eventuale erroneo assoggettamento dell'operazione ad IVA da parte del cedente.

4.2 - Ciò posto, va osservato, al riguardo, che una pronuncia implicita può ritenersi formata solo quando tra la questione risolta espressamente e quella che si vuole risolta implicitamente sussista non soltanto un rapporto di causa ad effetto, ma un nesso di dipendenza così indissolubile da non potersi

decidere l'una senza aver prima deciso l'altra. Sicché tale nesso di necessaria implicazione non si configura quando la questione non decisa abbia una propria autonomia ed individualità, per la diversità dei presupposti di fatto e di diritto, tale che il giudice sia tenuto a pronunciarsi su di essa ai fini della esatta corrispondenza tra il "decisum" e il "petitum" (Cass. 9619/1999; 4628/2002; 8515/2004).

4.3 - Ebbene, va rilevato che, nel caso concreto, sull'eccezione suindicata la sentenza impugnata tace del tutto, non risultando la medesima neppure riportata nell'esposizione del fatto. E tuttavia, è evidente che detta eccezione, non espressamente decisa dalla CTR, ha una sua totale autonomia rispetto alle altre questioni sulle quali il giudice di appello si è espressamente pronunciato, sia pure del tutto sinteticamente; sicché essa non può in alcun modo ritenersi decisa in dipendenza dell'accoglimento di dette questioni.

4.4 - La censura suesposta è, pertanto, inammissibile.

5 - L'accoglimento del primo, secondo e quarto motivo di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Toscana, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia alla luce dei principi suesposti e con motivazione adeguata, resa alla stregua di tutte le risultanze probatorie in atti.

6 - Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione.

p.q.m.

La Corte Suprema di Cassazione; accoglie il primo, secondo e quarto motivo di ricorso, e dichiara inammissibili il terzo, quinto, sesto e settimo motivo; cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che provvederà alla liquidazione anche delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 9 luglio 2014.

Depositato in Cancelleria il 8 ottobre 2014.

La Nuova **Procedura Civile**  
Direttore Scientifico: Luigi Viola

**ADMAIORA**

Editrice

---