

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16084 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 18/05/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

**Oggetto:
tributi-
IRES-IRAP-
IVA**

Composta da

Federico Sorrentino

- Presidente -

Michele Cataldi

- Consigliere -

R.G.N. 10110/2015

Maria Luisa De Rosa

- Consigliere -

Cron.

Riccardo Guida

- Consigliere -

CC – 20/04/2022

Alberto Crivelli

- Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10110/2015 R.G. proposto da:

CIPEA & CARIIEE -CO.ED.A. -UNIFICA, Consorzio fra imprese di produzione edilizia, impiantistica ed affini – società cooperativa, sedente in Bologna, via Cooperazione 9, in persona del elgale rappresentante *pro tempore* Mario Gherardi, rappresentata e difesa dall'Avvocato Antonio Formaro del foro di Bologna, elettivamente domiciliati in Roma, via Taranto 90, presso l'avv. Raffaele Grassia, il tutto come da procura in calce al ricorso

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,

- *intimata*

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, Bologna sez. 1, n. 1796/01/14, depositata in data 16 ottobre 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 aprile 2022 dal consigliere Alberto Crivelli

RILEVATO CHE:



1. In data 12 maggio 2010 alla ricorrente odierna, che si occupa di installazione di impianti elettrici, elettronici e termoidraulici, nonché di lavori edili, veniva notificato l'avviso di accertamento THB03B401338 relativo ad Iva, Ires e Irap per l'anno di imposta 2006, basato su processo verbale di constatazione redatto a conclusione di una verifica generale.

Il contribuente proponeva impugnazione innanzi alla CTP di Bologna contestando il mancato riconoscimento come deducibili di oneri finanziari sopportati; l'asserita non inerenza delle spese sostenute per l'assicurazione dalla responsabilità civile e dalle spese per la tutela giudiziaria relativa ad amministratori e sindaci; l'omesso riconoscimento della deducibilità integrale dell'iva al 20%, come fatturata dalle società partecipanti al consorzio avendo questo, invece, fatturato al committente con aliquota agevolata al 10%; l'omessa contabilizzazione di ricavi, in particolare interessi attivi per i prestiti accordati ai consociati nel terzo trimestre del 2006; nonché l'omesso riconoscimento della deducibilità di costi sopportati per finalità pubblicitarie. La CTP con sentenza 18 Febbraio 2011 accoglieva soltanto in parte il ricorso, riconoscendo l'inerenza (e perciò la deducibilità) dei costi sostenuti per l'assicurazione da responsabilità civile di amministratori e sindaci e respingendolo nel resto. Il consorzio appellava la decisione della CTP innanzi alla CTR dell'Emilia-Romagna, ed anche l'amministrazione finanziaria proponeva appello incidentale, domandando la riforma della sentenza di primo grado e chiedendo che fosse dichiarata la piena ed integrale legittimità dell'originario avviso di accertamento. La CTR rigettava l'appello principale ed accoglieva l'appello incidentale.

In particolare la CTR riteneva sull'accertamento della minusvalenza per oneri finanziari la sussistenza di fondate ragioni per negare l'inerenza delle operazioni di *swap* alla produzione del reddito di impresa. Invero la documentazione aziendale non avrebbe fornito



alcun riscontro della presunta inerenza nonostante la palese natura aleatoria e speculativa dei contratti su derivati finanziari, pertanto la deducibilità degli interessi passivi non sarebbe stata consentita dalla disciplina tributaria vigente la quale presupponeva l'evidenza della relazione di inerenza con le attività di impresa sotto il profilo della copertura dei rischi finanziari.

In ordine all'indebita detrazione dell'iva per erroneo assoggettamento delle operazioni imponibili ad aliquota superiore a quella dovuta, osservava il giudice d'appello che dalla corretta applicazione della disciplina vigente si sarebbe evinto che la società cooperativa considerata nella qualità di mandataria senza rappresentanza, non avrebbe avuto diritto ad avvalersi della detrazione della maggiore iva versata alle imprese consorziate, considerate queste ultime nella complessa posizione di mandanti senza rappresentanza e di cedenti-esecutori delle opere. La sussistenza del rapporto di mandato senza rappresentanza avrebbe reso giuridicamente rilevante, ai fini dell'applicazione dell'iva, i rapporti tra mandante mandatario e avrebbe legittimato semmai il cessionario a chiedere nei confronti del cedente la restituzione della maggiore iva.

Sulle spese di propaganda, pubblicità e promozione, sarebbe difettato agli atti il requisito dell'inerenza ai costi ed ai ricavi di impresa, poiché le prestazioni risultavano formalmente svolte in favore di un soggetto terzo.

Sulla omessa contabilizzazione di ricavi sarebbe stata alquanto evidente l'errata pretermissione degli interessi attivi maturati sui finanziamenti fruttiferi infragruppo per il terzo trimestre 2006.

In ordine alle spese assicurative l'amministrazione finanziaria, sempre ad avviso della CTR, avrebbe operato con criteri selettivi individuando tra i costi non inerenti le spese liquidate per la sola tutela giudiziaria degli amministratori e dei sindaci, e le spese per la tutela dalla responsabilità civile del collegio sindacale.



La tutela giudiziaria di amministratori e sindaci, e non della società, avrebbe rappresentato un costo personale conseguente a scelte strettamente personali e non a scelte imprenditoriali.

Sull'apparato sanzionatorio e sulla quantificazione già operata con riferimento ai parametri edittali minimi delle singole violazioni, a parere del giudice di secondo grado la motivazione della sentenza di primo grado, pur essendo poco comprensibile, non si sarebbe tradotta nell'accoglimento del ricorso impugnatorio. Invero non sussistevano ragionevoli motivi e circostanze per escludere la natura colposa del comportamento fiscale né sarebbe stato possibile ravvisare nella specie l'obiettiva condizione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie.

Avverso la decisione adottata dalla CTR il consorzio proponeva ricorso per Cassazione, affidandolo a cinque motivi di impugnazione. L'Agenzia delle Entrate non si costituiva con controricorso, ma depositava atto di "costituzione tardiva" con istanza di partecipazione alla discussione della causa in pubblica udienza, non notificata. In effetti come noto non è sufficiente il mero deposito presso la Corte perché un atto possa svolgere la sua funzione di strumento di attivazione del contraddittorio (Cass. 09/10/2008, n. 22928; Cass. Sez. Un. 10/04/2019, n.10019).

CONSIDERATO CHE:

1. Con il suo primo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma numero 3, cod. proc. civ. il consorzio censura la decisione impugnata per essere la CTR in corsa nella violazione degli artt. 109, comma 5, e 112 del d.P.R. n. 917 del 1986 riguardo all'asserita indeducibilità degli interessi passivi da contratti derivati senza finalità di copertura. Censura in particolare il consorzio ricorrente la ritenuta non inerenza degli interessi passivi dedotti relativi a contratti di *swap*, trattandosi di operazioni fuori bilancio



senza finalità di copertura, come invece secondo il **secondo giudice** esigerebbe l'art.112 TUIR.

Ad avviso del ricorrente invece la disposizione richiamata, ed in particolare il suo comma 4, non limiterebbe la deducibilità degli interessi passivi da contratti derivati alla sola ipotesi di copertura di rischi finanziari, ma conterrebbe una regolamentazione specifica del trattamento fiscale delle operazioni fuori bilancio con la suddetta finalità; in tutti gli altri casi di componenti negative di operazioni fuori bilancio la regola generale sarebbe contenuta nel precedente comma 3, che pone un limite quantitativo, ma non esclude la deducibilità delle operazioni fuori bilancio stesse senza finalità di copertura.

Più in generale gli interessi passivi sarebbero sempre deducibili a prescindere da ogni giudizio di inerenza (Cass. 22034/2006), anzi proprio dall'art.109 TUIR si ricaverebbe la volontà del legislatore di operare un trattamento differenziato di tali interessi rispetto agli altri componenti negativi, nel senso che per i primi la deducibilità è riconosciuta sempre, sebbene nei limiti di cui all'art.63 TUIR (Cass. 2440/2010), ciò in quanto si tratta di oneri generati dalla funzione finanziaria che afferisce all'impresa nel suo essere e progredire, e dunque non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale (Cass. 12246/2010).

2.Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell'art.360, 1° comma, n.3, cod. proc. civi., il consorzio ricorrente contesta la violazione e falsa applicazione dell'art.19 del d.P.R. n.633/1972, in cui è incorsa la CTR riguardo alla asserita indetraibilità dell'iva sulle prestazioni di servizi resi alle consorziate.

Richiama in proposito la ricorrente la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, secondo la quale la detrazione dell'Iva non è soggetta a limitazioni (sentenza 06/12/2012, Bonik, C-285/11). Lo stesso osservava che comunque, quand'anche si fosse ritenuta l'indetraibilità, si dovrebbe constatare che all'Erario non sarebbe



derivato alcun danno visto che è incontestato che la maggior imposta corrisposta dalla società alle imprese consorziate è stata poi versata all'Erario.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia la violazione dell'art.109, comma 5, del d.P.R. n.917 del 1986, in relazione all'art.360, 1° comma, n. 3, cod. proc. civ., relativamente all'asserita indeducibilità dei costi di assicurazione per amministratori e sindaci e delle spese di pubblicità, propaganda e promozione.

Sotto il primo profilo la statuizione contrasterebbe con il principio di inerenza di cui all'art.109 TUIR, essendo sufficiente che il costo sia correlato in senso ampio all'impresa, mentre non è richiesta una correlazione meccanica ed atomistica, in relazione ad uno specifico ricavo ma invece all'intera attività d'impresa (Cass. 27/04/2013, n.4901). Nella specie l'inerenza all'intera attività sarebbe evidente, posto che la tutela giudiziaria di sindaci ed amministratori si riferisce all'esercizio di funzioni di controllo della società, e quand'anche fossero tali costi considerati come compenso, sarebbero comunque deducibili.

Sotto il secondo profilo (spese di propaganda ecc.), andrebbe anche in tal caso richiamato il concetto di inerenza già illustrato, da leggersi in senso ampio e non strettamente legato al nesso spesa/maggior profitto. D'altronde la stessa Corte avrebbe già deciso che, con riferimento alle spese di pubblicità e propaganda, la portata dell'inerenza non spetterebbe all'Ufficio ove le stesse possano essere obiettivamente rapportate al nome e all'oggetto dell'impresa (Cass. 19/05/2000, n.6502).

Nella specie a seguito dei lavori in favore del Cenobio di San Vittore, in cui sono consistite le spese, quest'ultimo avrebbe riportato il logo del Consorzio nei *depliant*s e nella cartellonistica della stagione concertistica.



4. Con il quarto motivo il Consorzio denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 109, comma 1, e 163, del d.P.R. n.917/1986, in relazione all'art.360, 1° comma, n.3, cod. proc. civ., avendo ritenuto l'omessa contabilizzazione dei ricavi del terzo trimestre, invece regolarmente contabilizzate, determinando così una doppia imposizione.

In particolare a fronte di un finanziamento infra-gruppo fruttifero, concesso alla SELF srl, il ricorrente, essendosi accorto dell'omissione, ha proceduto a contabilizzare gli interessi stessi, maturati nel terzo trimestre 2006, nel primo periodo d'imposta 2007. Il ricorrente chiedeva quindi di riconoscere la compensazione della maggior imposta 2006 con il diritto al rimborso per il 2007 o, in subordine, il riconoscimento del diritto al rimborso della maggior imposta corrisposta per il 2007.

5. Con il quinto mezzo, introdotto dal ricorrente ai sensi dell'art.360, 1° comma, n.3, cod. proc. civ., si censurava la decisione di secondo grado per aver violato gli artt. 3,7,12 e 17 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n.472, e 10 d.l. 15 febbraio 2000, n.21, non avendo ritenuto l'inapplicabilità delle sanzioni. In effetti la CTR non aveva tenuto conto della R.M. n.334298 del 5 gennaio 1982, in base alla quale l'indebita detrazione sussiste in tutti i casi di esercizio fraudolento o quanto meno illegittimo di un inesistente diritto alla detrazione, mentre in caso di emissione di fattura regolarmente registrata, pur con l'applicazione di un'aliquota maggiore del dovuto e la relativa imposta sia stata portata in detrazione, non è ravvisabile l'indebita detrazione.

6. Il primo motivo è fondato.

Risponde ad un consolidato orientamento di questa Corte quello per cui il giudizio di inerenza, con riferimento agli interessi passivi, non deve essere effettuato.

In particolare si è stabilito che "Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi dell'art. 75, comma



5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ora art. 109), ed a differenza della precedente normativa contenuta nell'art. 74 del d.P.R. 20 settembre 1973, n. 597, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui all'art. 63 (ora art. 96) del detto d.P.R. n. 917 del 1986, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza» (Sez. 5, 14 maggio 2014, n. 10501; Sez. 5, 21 aprile 2009, n. 9380; Sez. 5, 13 ottobre 2006, n. 22034; Sez. 5, 2 febbraio 2005, n. 2114; Sez. 5, 21 novembre 2001, n. 14702); va infatti rammentato - anche sulla scorta di Sez. 5, 3 febbraio 2010, n. 2440, posta a base della sentenza di primo grado - che l'art. 74, comma 2, del d.P.R. n. 597 del 1973 cit. stabiliva, con previsione generale sull'inerenza, che «I costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa», senza alcuna distinzione tra interessi passivi ed altri costi ed oneri, mentre l'art. 75, comma 5, T.U.I.R. (ora art. 109) pone una disciplina diversa poiché prevede che «Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito»: da tale norma, sicuramente di portata generale per la determinazione del reddito d'impresa, emerge chiara la volontà legislativa di riconoscere un trattamento differenziato per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito d'impresa, nel senso che il diritto alla deducibilità degli interessi è riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sulla inerenza, anche se nei limiti della disciplina contenuta nell'art. 63 T.U.I.R. (ora art. 96, indicante la misura e le modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale nella previsione del comma 1, ed in via particolare nella fattispecie disciplinata nel comma 3), donde i principi fissati dalla



giurisprudenza sopra richiamata” (Cass. 25/02/2020, n.5332);

7. Il secondo motivo è invece infondato. L’art.3, 3° comma, ultimo periodo, del d.P.R. n.633/1972 stabilisce che “Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Nella specie emerge che il Consorzio ricorrente opera nel settore dell’installazione di impianti elettrici ed elettronici, e ciò in proprio nome ma per conto delle imprese consorziate. Stipula dunque lo stesso i contratti di appalto in nome proprio, ma per conto delle consorziate che poi concretamente eseguono le relative opere, ripetendosi così lo schema del contratto di mandato senza rappresentanza.

Nella specie il Consorzio emetteva fattura con iva agevolata al 10 % alla committente Acer Manutenzioni spa, ma poi riceveva la fattura da parte delle consorziate con iva al 20 % che poneva in detrazione interamente.

Tuttavia l’equiparazione operata dalla norma sopra riportata tra servizi resi e servizi ricevuti dal mandatario ai fini del tributo indiretto in esame imponeva l’applicazione anche a tale rapporto (quindi per le fatture emesse dalle consorziate verso il Consorzio) dell’iva agevolata. Ed entro tali limiti poteva essere esercitata la detrazione.

Infatti sebbene la detrazione, come asserito dal ricorrente, costituisca un principio fondamentale del sistema comune dell’IVA, essa non può essere esercitata se non nei limiti dell’imposta dovuta, e non oltre, come del resto confermato espressamente dall’art.19 d.P.R. n.633/1972.

In effetti secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, l’esercizio del diritto di detrazione è circoscritto alle imposte corrispondenti ad un’operazione soggetta all’IVA e versate in quanto dovute (CGUE 13 dicembre 1989, in causa C-342/87,



Genius Holding, p.to 13;CGUE 15 marzo 2007, in causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, p.to 23, richiamate con altre da Cass.03/11/2020, n.24289).

In particolare si è ritenuto che il diritto a detrarre IVA fatturata è conseguente all'effettiva realizzazione di un'operazione imponibile, e il suo esercizio non si estende all'IVA dovuta per il solo fatto e nella misura in cui essa sia stata indicata in fattura (CGUE 31 gennaio 2013, in causa C-643/11, LVK-56 EOOD, p.ti 34 ss.).

L'orientamento della Corte di giustizia è stato recepito da questa Corte, la quale ha affermato che «(..) l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura» (Cass. n. 15068 del 17/06/2013; Cass. n. 12146 del 26/05/2009; Cass. n. 11110 del 16/07/2003; Cass. n. 8959 del 05/06/2003; Cass. n. 4419 del 26/03/2003; Cass. n. 12756 del 02/09/2002; Cass. n. 8786 del 27/06/2001).

Tale orientamento, decisamente maggioritario è stato poi esteso da questa Corte anche all'ipotesi di operazioni imponibili in cui l'IVA sia stata corrisposta con riferimento ad un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta, con conseguente disconoscimento del diritto alla detrazione dell'importo non dovuto (cfr. Cass. n. 24001 del 03/10/2018; Cass. n.9942 del 15/05/2015; Cass. n. 15178 del 02/07/2014; Cass. n.17959 del 24/07/2013).

In ultimo lo stesso risulta confermato da Cass.16/03/2022, in base a cui "In tema di i.v.a. al cessionario spetta il diritto alla detrazione dell'imposta nei limiti di quanto dovuto ai sensi dell'art.6 d. lgs. N.471 del 1997, che non consente di poter detrarre l'imposta versata nel suo intero ammontare, laddove non dovuta per intero o in parte e, dunque, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta, in



ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere".

8. Il terzo motivo è inammissibile.

8.1. In effetti il concetto di inerenza comporta che il costo sia correlato non già ad una specifica posta dell'attivo, ma in senso ampio all'attività d'impresa, in rapporto cioè di causa ad effetto con l'oggetto dell'impresa (Cass. 1° agosto 2000, n. 10062; Cass. 11 agosto 1995, n.8818), e ciò anche ove l'utilità per l'impresa sia indiretta, restando esclusi solo i costi strettamente attinenti alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, del socio o del terzo (Cass. n.6548/2012). Tuttavia la valutazione circa l'inerenza dell'assicurazione delle spese legali per le ipotesi di responsabilità degli amministratori e sindaci costituisce giudizio di fatto riservato al giudice di merito.

8.2. Anche il giudizio relativo alle spese di pubblicità, ed in particolare al loro specifico rientrare tra quelle inerenti ancorché fatturate a terzi, costituisce una valutazione di fatto riservata al giudice di merito.

9. Il quarto motivo risulta anch'esso inammissibile, poiché non risulta in atti che nei precedenti gradi il ricorrente abbia proposto domanda di compensazione del credito maturato per aver dichiarati i ricavi relativi al finanziamento fruttifero relativi al terzo trimestre 2006 nel primo periodo d'imposta relativo al 2007, con il debito derivante dall'omessa dichiarazione degli stessi appunto nel terzo trimestre dell'anno precedente.

10. In relazione infine al quinto ed ultimo motivo di ricorso, attinente alle sanzioni, lo stesso risulta assorbito dal parziale accoglimento del ricorso;

11. La sentenza impugnata dev'essere dunque cassata con rinvio alla stessa commissione in diversa composizione che deciderà facendo applicazione dei principi espressi da questa Corte e che delibererà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.



P. Q. M.

Accoglie il ricorso limitatamente al primo motivo, dichiara assorbito il quinto motivo e lo respinge nel resto, cassando la sentenza impugnata e rinviando alla commissione tributaria regionale di Bologna in diversa composizione che delibererà anche in ordine alle spese di lite del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 20 aprile 2022

Il Presidente
Federico Sorrentino

