

**Archivio selezionato:** Sentenze Cassazione civile

---

**Autorità:** Cassazione civile sez. trib.

**Data:** 30/07/2007

**n.** 16826

**Classificazioni:** IRPEF

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAGNO	Giuseppe V. A.	- Presidente	-
Dott. BURSESE	Gaetano Antonio	- Consigliere	-
Dott. ZANICHELLI	Vittorio	- Consigliere	-
Dott. CAPPABIANCA	Aurelio	- Consigliere	-
Dott. SCUFFI	Massimo	- rel. Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

fallimento CEPRAS srl rappresentato e difeso - giusta procura speciale a margine dall'avv. Pardi Arturo e dall'avv. Stefano Valentini di Roma presso lo studio del quale in Via F. Corridoni 14 elegge domicilio;

- ricorrente -

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze - Agenzia delle Entrate rappresentati e difesi ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato con domicilio eletto in Roma Via dei Portoghesi 12;

- controricorrenti -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Ancona n. 59/01 della sez. 2 pubblicata il 16.7.2001;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 9.5.2007 dal Consigliere Relatore Dott. Massimo Scuffi;

Sentiti i difensori delle parti.

Udito il P.G. che ha concluso per il rigetto del ricorso.

**Fatto**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con avviso di accertamento emesso dall'Ufficio II.DD di Fano sulla base dei rilievi mossi con pvc della GdF veniva rettificato il reddito di impresa Irpeg - Ilor per l'annualità 1992 della srl Cepras (società svolgente attività di intermediazione per l'erogazione dei contributi dell'Unione Europea finalizzati all'attuazione di progetti di sviluppo a favore di imprese ubicate nelle zone depresse) stante la ritenuta indeducibilità dei costi esposti per consulenze professionali ed ammortamenti di beni immateriali (acquisto di software).

Secondo l'assunto dell'Ufficio l'acquisizione del software avveniva per conto delle imprese beneficiarie del contributo pubblico ed a queste direttamente consegnate dal fornitore per cui non si configurava come bene strumentale in quanto destinato ad altro soggetto e perciò fiscalmente indeducibile; parimenti gran parte delle consulenze professionali erano rese nei confronti delle stesse ditte beneficiarie delle prestazioni donde risultava violato il principio dell'inerenza.

I ricorso proposto dalla società contribuente veniva accolto dalla CTP di Pesaro la quale rilevava che svolgendo la Cepras attività di impresa, poteva dedurre i costi per consulenze e gli oneri per ammortamento beni immateriali.

La sentenza veniva riformata dalla CTR di Ancona la quale - dopo aver evidenziato la distinzione tra soggetti che ricevono contributi a fondo perduto senza obbligo di prestazione di servizi e

cessione di beni come tali non soggetti ad IVA e soggetti che a fronte del pubblico finanziamento erano tenuti ad un obbligo di fare, non fare e dare rientrante nel campo dell'applicazione dell'imposta, assumeva che la Cepras aveva svolto attività commerciale acquistando beni e servizi e cedendo gli stessi successivamente a terzi per cui aveva realizzato autonome operazioni sinallagmatiche con le imprese beneficiarie e perfezionato il rapporto "a fare" nei confronti della Regione.

Deduceva che errato era il meccanismo contabile - fiscale attuato dalla società che aveva acquistato beni e servizi destinati ai beneficiari come beni propri per cui tutte le operazioni coperte da contributo erano da considerare imponibili Iva.

Illegittima si rivelava pertanto l'emergenza di posizioni creditorie, tanto influenzando anche ai fini delle imposte dirette e giustificando la rideterminazione del reddito di impresa posto che non si era in presenza di spese di gestione (ricavi) nè di contributi in conto capitale per l'acquisto di beni strumentali che accrescono il patrimonio aziendale ma di beni mai entrati nell'economia dell'azienda e di consulenze rese nei confronti di ditte terze e dunque non riferibili - per difetto di inerenza - a beni produttivi di ricavi e proventi.

Ricorreva per la cassazione della sentenza la Cepras adducendo:

- con 1<sup>a</sup> motivo contraddittorietà di motivazione posto che la conclusione sulla indeducibilità dei costi per difetto di inerenza era in contrasto con la riconosciuta attività della società (ai fini Iva e delle imposte dirette) concretizzatasi in acquisti di beni e servizi;

- con 2<sup>a</sup> motivo, inammissibilità dell'appello per genericità dei motivi e vizi di motivazione avendo i giudici di 2<sup>o</sup> grado esteso l'esame a parti della decisione di 1<sup>o</sup> grado non specificamente contestate nè rilevato la contraddittorietà tra i rilievi del pvc e quelli posti a base delle rettifiche dell'ufficio in pratica riproducendo le deduzioni di prime cure;

- con 3<sup>a</sup> motivo, errata applicazione del D.P.R. n. 597 del 1972, artt. 74 e 75, sulla detraibilità dei costi posto che l'inerenza andava riferita, non solo alle spese che concorrevano alla produzione dei ricavi, ma anche a quelle sostenute in relazione all'attività di impresa ancorchè improduttive di ricavi stante l'omnicomprensività del concetto di "reddito di impresa";

- con 4<sup>a</sup> motivo, omessa disapplicazione delle sanzioni e D.Lgs. n. 472 del 1997 x art. 6, comma 2, L. n. 212 del 2000 ed D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, stante l'obiettiva incertezza della normativa e l'affidamento serbato nell'orientamento ministeriale;

- con 5<sup>a</sup> motivo, errata applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. A, oltre ad omessa e/o insufficiente motivazione attesa l'insussistenza di nesso di corrispettività con le erogazioni disposte dalla regione Marche e finalizzate dai percettori al perseguimento degli obiettivi comunitari per cui i contributi in questione erano da intendersi esclusi dal campo di applicazione dell'Iva;

- con 6<sup>a</sup> motivo, errata interpretazione della normativa Iva alla luce della direttiva CEE 77/388 come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia secondo la quale per l'assoggettamento ad Iva era richiesta una diretta connessione della sovvenzione con il corrispettivo di cessioni e prestazioni mentre nel caso questo nesso sinallagmatico non sussisteva.

Ha depositato memoria illustrativa la società ricorrente a sensi dell'art. 378 c.p.c..

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria

## **Diritto**

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Va preliminarmente esaminato in ordine logico il 2<sup>a</sup> motivo di gravame con cui la Cepras censura la sentenza della CTR per aver omesso di prendere in considerazione la inammissibilità dell'atto di appello in quanto privo di specificità (perchè la genericità dei motivi non consentirebbe di identificare i punti investiti dall'impugnazione), contenente domande e nuove eccezioni in violazione dello ius novorum, comunque contrassegnato da difetto di interesse perchè l'accoglimento dei motivi non avrebbe consentito l'effetto utile di portare alla riforma della decisione.

Il motivo è infondato.

La sentenza impugnata - nell'espositiva di fatto - ha richiamato il decisum dei giudici di 1<sup>a</sup> grado che avevano accolto il ricorso del contribuente sul rilievo che la società che svolgeva attività di intermediazione per l'erogazione di contributi UE finalizzati all'attuazione di progetti di sviluppo delle imprese ubicate in zone depresse svolgeva attività di impresa e poteva dunque dedurre i costi per le consulenze professionali e gli oneri per l'ammortamento dei beni immateriali.

Quindi, ha riportato le censure dell'Ufficio incentrate sul fatto che i contributi ricevuti dal soggetto attuatore (che comprendevano quelli privati quale quota parte del costo del progetto a carico delle ditte beneficiarie e quelli pubblici erogati dalla Regione) assumevano un diverso trattamento fiscale a secondo della loro destinazione ed in particolare quanto utilizzato per l'acquisto del software direttamente consegnato dal fornitore a terzo beneficiario non poteva essere considerato bene strumentale della società per cui le relative quote di ammortamento erano da considerare fiscalmente indeducibili così come gran parte delle consulenze professionali rese a favore delle medesime ditte (per l'attivazione dei sistemi) restavano estranee e al concetto di inerenza giustificando le riprese di imponibile e la riderminazione del reddito di impresa.

Non sembra dunque esservi scolleganza tra il thema decidendi risolto in prime cure e le ragioni di censura rivolte contro quelle statuizioni per sollecitare la rivisitazione e riqualificazione contabile dell'intero rapporto in tutte le sue implicazioni.

Dal raffronto dei rispettivi passi, non si può fondatamente sostenere che il giudice di 2<sup>a</sup> grado abbia proceduto all'esame di un appello generico ed aspecifico che non contrapporrebbe le proprie argomentazioni a quelle svolte nella sentenza al fine di incrinare il fondamento logico - giuridico, non essendo del resto richiesta una individuazione rigorosa dei motivi, ma sufficiente l'indicazione delle doglianze con la chiara volontà di sottoporle all'esame del giudice del gravame, sì da individuare senza incertezze il quantum devolutum.

Va poi soggiunto che la denuncia di inammissibilità dell'appello non poggia su una comparazione sistematica tra motivazione di prime cure e contenuto dei motivi di gravame così come elaborati nel corpo dell'atto onde farne risaltare quelle incongruenze dalle quali discenderebbe il vizio lamentato nè riporta la motivazione dell'avviso di accertamento e/o indica i punti oggetto di extrapetizione ritenuti comunque ininfluenti ai fini della decisione.

Nè tale difetto di autosufficienza potrebbe essere supplito dal dettagliato resoconto riportato nella memoria depositata ex art. 378 c.p.c..

Le memorie illustrative non hanno infatti altra funzione che quella di chiarire le ragioni a sostegno dei motivi già enunciati nel ricorso per Cassazione per cui non è consentito specificare ex post censure che siano state sviluppate in maniera vaga ed indeterminata ovvero denunciare vizi non rilevabili di ufficio che non siano stati previamente e singolarmente esplicitati (Cass. 14167/99).

2. Fuori luogo è poi opporre nella memoria l'inammissibilità del controricorso per insufficiente esposizione dei fatti di causa perchè la carenza degli elementi indispensabili per una precisa cognizione della controversia senza necessità di attingere ad altre fonti del giudizio riguarda il ricorso principale e quello incidentale che introducono i motivi di contestazione che delimitano la

materia litigiosa (così come prescritto dal art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3 e art. 371 c.p.c., comma 3) e non il controricorso destinato alle sole difese del resistente ex art. 370 c.p.c.. Va pertanto rigettato anche questo rilievo.

3. Fondato risulta il 1<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> motivo di ricorso che possono essere esaminati di seguito perchè tra loro collegati e consequenziali.

Il 1<sup>a</sup> motivo mette giustamente in risalto la contraddittoria motivazione del ragionamento della CTR che da un lato afferma che la Cepras - come attestato dalla documentazione in atti e dai verbali della GdF - aveva svolto attività commerciale acquisendo in proprio beni e servizi e cedendo gli stessi con autonome operazioni poste in essere verso le imprese beneficiarie del contributo ponendosi così in linea con l'orientamento dei giudici di 1<sup>a</sup> grado che avevano affermato che - trattandosi di società di capitali - essa possedeva tutti i requisiti per operare nell'esercizio di attività di impresa (tanto è che era stata dichiarata fallita); dall'altro assume che i costi per consulenze professionali ed acquisto di software erano indeducibili - ai fini delle imposte dirette - in quanto afferenti beni mai entrati nell'economia dell'azienda e prestazioni rese a terzi non inerenti in quanto non riferibili a beni produttivi di ricavi e proventi.

E' evidente che - o si riteneva che la società avesse svolto mera attività di intermediazione finanziaria non assumente alcun ruolo commerciale in relazione ai beni e servizi commissionati - per conto terzi - alle ditte esecutrici nel qual caso era lecito ipotizzare la mancanza di quella "correlazione" anche virtuale che connota - oggi - il principio di inerenza; ovvero si riteneva che l'attività era consistita in acquisto di beni e servizi al precipuo scopo di successivamente cederli alle beneficiarie dei contributi ed allora e le consulenze professionali e le quote di ammortamento software non potevano non essere considerati "inerenti" (e come tali deducibili) secondo l'ampia latitudine della nozione riportata del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5 sulla violazione della cui disposizione si appunta il successivo motivo di censura.

4. Ora la tesi dell'Amministrazione sottesa all'operata rettifica non convince essendo al contrario condivisibile le ragioni esposte sul punto dalla società ricorrente.

Il testo della norma del TUIR quando formula il cosiddetto principio di inerenza, cioè quello della "reperibilità" (o riferibilità) dei costi occorsi che si intendono dedurre, da ricavi e da "altri proventi" imponibili, non richiede per questi ultimi l'effettività specifica "storica", prevedendo al riguardo, anziché la connessione comprovata per ogni "molecola" di costo, quale partita negativa della produzione, la semplice concettualità di contrapposizione economica teorica (cioè, la cosiddetta "latenza" probabile degli stessi), avuto riguardo alla tipologia organizzativa del soggetto, che genera quindi partite passive deducibili se i costi riguardano l'area o il comparto di attività destinati, anche in futuro, a produrre partite di reddito imponibile.

L'inerenza è quindi una relazione tra due concetti - la spesa e l'impresa - che implica, un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività "potenzialmente" idonea a produrre utili.

Significativa è l'evoluzione legislativa al riguardo cui ha fatto seguito con pronunzie conformi la stessa giurisprudenza di legittimità.

Con l'attuazione della riforma tributaria (L. n. 825 del 1971) il legislatore aveva delineato il principio di inerenza nel D.P.R. n. 597 del 1973, art. 61, comma 3, nel quale era previsto che i costi e gli oneri diversi (da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del Titolo) fossero deducibili se ed in quanto sostenuti nell'esercizio dell'impresa e riferibili ad attività e operazioni da cui derivavano ricavi o proventi che concorrevano a formare il reddito d'impresa".

La norma richiedeva dunque due specifiche condizioni per la deducibilità dei costi ed oneri: la prima che fossero stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa commerciale, e quindi afferenti l'attività dell'impresa stessa; la seconda che i costi fossero correlati ad attività ed operazioni da cui derivavano ricavi e proventi che concorrevano a formare il reddito.

Tale disposizione veniva fatta oggetto di abrogazione con la L. n. 626 del 1981, art. 1, che trasferiva la nozione di inerenza nell'art. 74 del citato D.P.R., recante la rubrica "Norme generali sui componenti del reddito d'impresa", con più ampia portata rimandando a costi ed oneri riferibili ad attività da cui derivavano ricavi e proventi che concorrevano a formare il reddito di impresa.

Il principio di inerenza è stato infine trasfuso nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75 il quale, al comma 5, dispone che gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne quelli 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".

La stessa Amministrazione fin dagli anni 80' aveva riconosciuto nelle proprie circolari che l'inerenza dei costi e degli oneri in materia di reddito d'impresa, richiesta dal D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, doveva essere riferita, non ai ricavi, ma all'oggetto dell'impresa.

Il Ministero delle Finanze, nella circolare 7 luglio 1983, n. 30/9/944 della Dir. Gen. imposte dirette, dopo aver premesso che "...

tutti i costi e gli oneri sono deducibili se e in quanto provvisti dei requisiti della certezza, della competenza e dell'inerenza", precisava che dette componenti negative, a seguito delle modifiche introdotte alla citata L. 4 novembre 1981, n. 626, art. 74, comma 2, erano deducibili se ed in quanto si riferivano ad attività da cui derivano ricavi e che, contrariamente al sistema preriforma, nel quale la spesa doveva presentarsi nella sua individualità non generica, secondo la nuova legislazione il concetto di inerenza "...

non era più legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa".

Tale orientamento è stato ribadito nella risoluzione n. 158/E del 28 ottobre 1998, nella quale era stabilito che il concetto d'inerenza, accolto dalla riforma del 1972 e trasfuso nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 "... non era più legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa".

Su questa linea si collocano più di recente decisioni significative della Suprema Corte (Cass. 10062/00 e Cass. 6194/07), ancorchè in relazione a criteri di imputazione dei costi tra società capogruppo e società filiali, che hanno ritenuto superata l'accezione tradizionale dell'inerenza strettamente ancorata al concetto di riferibilità ai beni e servizi produttivi di ricavi individuando nella generica afferenza oggettiva all'attività "istituzionale" del soggetto d'imposta, un concetto onnicomprensivo di operatività di funzioni indicate nell'oggetto sociale in vista delle quali la società è stata costituita.

Seguendo codesto indirizzo i giudici di appello avrebbero, dunque, dovuto valutare in una ottica contabile diversa il modus operandi della Cepas - istituita come centro di servizi "attuatore" delle azioni e degli obiettivi previsti dai regolamenti CEE 219/84 e 2052/88 - allorchè veniva a realizzare una forma di "erogazione indiretta" dei contributi avvalendosi di terzo esecutore che provvedeva a fornire il bene o servizio commissionato alla ditta inserita nel programma di sviluppo socio-economico finanziato dagli organi comunitari.

Non sembra infatti che il soggetto incaricato di curare il corretto impiego dei mezzi finanziari per il perseguimento degli obiettivi comunitari con il cofinanziamento di enti pubblici possa essere fiscalmente discriminato - sotto il profilo dell'inerenza - se le somme sono direttamente erogate ai beneficiari del contributo per il risanamento delle loro aziende ovvero a terzi incaricati di fornire a queste ultime i servizi e mezzi necessari per il conseguimento di quello scopo in conformità al

progetto medesimo.

La logica sottesa alla sentenza d'appello prescinde da questa problematica che dovrà perciò essere rivisitata nel merito sulla scorta dei principi testè illustrati.

5. Ultroneo risulta invece il riferimento introduttivo della CTR alla tematica IVA ritenuta influente per la rideterminazione del reddito anche ai fini delle imposte dirette.

Si tratta di argomentazioni che introducono una singolare e confusa commistione di profili IVA e riprese a tassazione IRPEG-ILOR laddove la vera ratio decidendi esposta nella parte finale della motivazione poggia sul concetto di inerenza e deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette che non partecipano - se non come occasione per le finalità cui sono stati sostenuti - ai regime fiscale Iva dei contributi UE. Sotto questo profilo i motivi sub 5<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup> della società ricorrente risultano insuscettibili di esser posti a base di un'utile censura in sede di legittimità e vanno di conseguenza disattesi.

6. Il ricorso va per quanto di ragione accolto (assorbito il 4<sup>a</sup> motivo dedotto in via subordinata dalla società ricorrente in tema di affidamento e trattamento sanzionatorio) e la sentenza cassata con rinvio - per le conseguenti determinazioni - ad altra sezione della Commissione tributaria regionale delle Marche che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

**PQM**

P.Q.M.

LA SUPREMA CORTE Accoglie il ricorso per quanto di ragione. Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa - anche per le spese - ad altra sezione della Commissione tributaria regionale delle Marche.

Così deciso in Roma, il 9 maggio 2007.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2007

Note

**Utente:** LORIS TOSI

www.iusexplorer.it - 14.02.2017

---

© Copyright Giuffrè 2017. Tutti i diritti riservati. P.IVA 00829840156