

Ordinanza del 15/02/2025 n. 3869 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Associazione temporanea di imprese - Detrazione di costi

Massima:

La mancanza di soggettività fiscale dell'associazione temporanea d'impresa ai fini delle imposte dirette e dell'IVA determina che, in tema di inerenza del costo deducibile dal reddito d'impresa o della detrazione dell'IVA, ogni singola società facente parte di un'associazione temporanea d'impresa ha l'onere probatorio di dimostrare l'inerenza di ogni singolo costo alla propria attività d'impresa, ad esempio tramite l'allegazione di un accordo interno tra le società raggruppate per una diversa distribuzione delle spese sostenute per l'esecuzione delle opere appaltate e l'indicazione di quali ragioni avessero giustificato tale scelta tra le imprese raggruppate al fine della valutazione circa la coerenza logica della stessa. Infatti, in tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'articolo 75, comma 5 del DPR n. 917/1986, ora art. 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo e l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

1. La controversia concerne l'impugnativa di un avviso di accertamento emesso, a seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza di Agrigento, dall'Agenzia delle entrate nei confronti di A.A. Srl contestando per il 2007: 1) maggior reddito d'impresa non dichiarato pari a Euro 59.103,15, corrispondente a costi ai fini Ires e Irap, non deducibili per difetto di inerenza e/o competenza;

2) l'indebita detrazione Iva. In particolare, con riguardo a tale ultima ripresa, l'Ufficio aveva rilevato che, nell'esecuzione di un contratto di appalto di opere pubbliche stipulato, a seguito dell'espletamento di una gara, tra il Consorzio di Bonifica di secondo grado per il Canale Emiliano - Romagnolo (committente) e l'Associazione Temporanea di Imprese (ATI) costituita dalla A.A. Srl (capogruppo) e Viberto Azienda Generali Costruzioni Srl, per i lavori eseguiti da quest'ultima, la medesima società (mandante) aveva emesso fatture, anziché nei confronti del Consorzio appaltante, nei confronti di A.A. Srl (mandataria) la quale, a sua volta, aveva fatturato nei confronti del Consorzio committente l'intera prestazione complessivamente eseguita dalle due imprese, detraendo l'imposta indebitamente anche per i lavori eseguiti dalla associata in difetto di inerenza e di legittimazione passiva.

2. Avverso il suddetto avviso, A.A. Srl proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Agrigento che, con sentenza n. 282/05/2013, lo accoglieva.

3. La Commissione Tributaria regionale della Sicilia, con sentenza n. 3754/03/2017, depositata in data 2 ottobre 2017, rigettava l'appello dell'Agenzia confermando la sentenza di primo grado.

4. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate propone ricorso affidato a tre motivi.

5. E' rimasta intimata la società contribuente.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 132 n. 4 c.p.c., 1, comma 2, 36 e 61 del D.Lgs. n. 546/92 , 111, comma 6, Cost. per avere la CTR rigettato l'appello dell'Ufficio con una motivazione apparente: 1) quanto alla ripresa Iva, soffermandosi su un profilo marginale concernente la configurazione dell'ATI, in conseguenza del mandato conferito alla capogruppo A.A. Srl, come soggetto unitario nei confronti dei terzi, anche sul piano giuridico-fiscale, senza prendere posizione sulla questione, oggetto della ripresa, della indetraibilità da parte di A.A. Srl (capogruppo-mandataria) dell'Iva esposta nelle fatture emesse nei suoi confronti dalla associata Viberto Costruzioni Srl (mandante), non afferenti ad operazioni intercorse tra mandante e mandatario ma ad operazioni intercorse tra Viberto e il committente Consorzio di Bonifica; 2) quanto ai costi non ammessi in deduzione ai fini delle imposte dirette, limitandosi a statuire che "in forza della loro causale, erano agevolmente riconducibili all'oggetto sociale (acquisto cancelli, manutenzione automezzi, acquisto beni strumentali, tra cui un escavatore, carburanti e lubrificanti...)".

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Va premesso che si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost. (tra le tante: Cass., sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248 ; Cass., Sez. 6 - 5, 25 marzo 2021, n. 8400 ; Cass., Sez. 6 - 5, 7 aprile 2021, n. 9288 ; Cass.,

sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627 ; Cass., sez. 6 - 5, 28829 del 2021) non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., 5 luglio 2022, n. 21302 ; Cass., 1 marzo 2022, n. 6758 , Sez. 5, Ordinanza n. 6044 del 2024). La riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, 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 (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830). La motivazione della sentenza impugnata contiene una sufficiente esposizione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello dell'Ufficio: 1) sia nella parte in cui ha confermato l'annullamento della ripresa ai fini Iva, avendo il giudice di appello valorizzato la configurazione dell'ATI come soggetto unitario nei confronti dei terzi anche dal punto di vista fiscale, in forza della previsione contrattuale ex art. 3 dell'atto di costituzione dell'ATI, secondo cui alla capogruppo (A.A.) era conferito il mandato a compiere gli atti di esecuzione dell'appalto anche in nome e per conto dell'impresa associata-mandante (Viberto), procedendo ad incassare le somme e ad effettuare i pagamenti (e, dunque, anche a ricevere dalle società mandanti le fatture relative alle operazioni da queste effettuate) al fine di realizzare unitariamente i lavori loro aggiudicati; 2) sia nella parte in cui ha confermato l'annullamento della ripresa dei costi ai fini Ires e Irap avendo la CTR ritenuto assolto l'onere probatorio della contribuente circa la riferibilità dei costi dedotti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, essendo, in forza della loro causale, riconducibili all'oggetto sociale ("il rilievo non può essere accolto posto che i costi in questione, in forza della loro causale, erano agevolmente riconducibili all'oggetto sociale" - acquisto cancelli, manutenzione automezzi, acquisto beni strumentali, tra cui un escavatore, carburanti e lubrificanti...). E' pertanto ravvisabile un argomentare logico e sufficiente idoneo ad assicurare il rispetto della soglia del "minimo costituzionale" imposto dall' art. 111 della Costituzione. 2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n.3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 , 21 e 54 del D.P.R. n. 633/72 per avere la CTR confermato l'illegittimità dell'avviso in questione, sebbene le fatture emesse dalla associata Viberto (mandante) nei confronti di A.A. Srl (capogruppo-mandataria) con Iva portata in detrazione da quest'ultima non afferissero ad operazioni intercorse tra la mandante (Viberto) e la mandataria (A.A.) ma ad operazioni intercorse tra Viberto e il Consorzio committente nei confronti del quale avrebbero dovuto essere emesse. Da qui, ad avviso dell'Agenzia, l'indetraibilità dell'Iva da parte della contribuente per difetto di inerenza e di legittimazione passiva.

2.1. Il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate.

2.2. Con l'avviso impugnato (la cui motivazione è trascritta in ossequio al principio di autosufficienza in ricorso pag.7) l'Amministrazione contesta l'indeducibilità da parte di A.A. Srl, (capogruppo - mandataria) - costituita con Viberto Costruzioni Srl in associazione temporanea di

impresa (ATI) per l'esecuzione di un contratto di appalto di opere pubbliche stipulato con il Consorzio di bonifica di secondo grado per il canale Emiliano-Romagnolo (committente) - dell'Iva relativa alle fatture emesse nei suoi confronti da Viberto (mandante) per la parte di lavori eseguita da quest'ultima in favore del committente, difettando il requisito dell'inerenza ai sensi dell' art. 19 del D.P.R. n. 633/72 , in quanto "non afferenti ad operazioni intercorse tra mandante (Viterbo) e mandataria (A.A.) bensì relative ad operazioni intercorse tra Viterbo e il committente (Consorzio di bonifica) al quale andavano fatturate le prestazioni in argomento".

2.3. Costituisce principio consolidato quello secondo cui, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione, quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (Cass., 17/07/2018, n. 18904 ; 07/06/2018, n. 14858). Ciò vale a maggior ragione in tema di ripartizione di costi infragruppo (Cass., 05/12/2018, n. 31405). Ancora più nello specifico, in tema di rapporti tra stazione appaltante e associazione temporanea di imprese, si è affermato che l'ATI, nell'ipotesi di raggruppamento tanto verticale quanto orizzontale, non costituisce un'impresa unitaria che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportando individualmente il relativo rischio (Cass., 23/11/2018, n. 30354 che da ciò fa conseguire come, non configurandosi un unitario soggetto passivo Iva, non ci si possa avvalere del metodo del reverse charge ai fini dell'assolvimento dell'imposta). E si è anche chiarito - in particolare rispetto a stazioni appaltanti pubbliche - che la presenza del mandato, se consente alla stazione appaltante di avere come interlocutore privilegiato solo l'impresa mandataria, non determina la creazione di un centro autonomo di imputazione giuridica né comporta l'unificazione dell'attività di esecuzione dell'appalto. L'appalto, dunque, non diventa "comune" alle imprese riunite, in quanto ciascuna di esse conserva la piena autonomia operativa nella realizzazione della parte di opera che le compete (Cass., sez.1, n. 1396 del 2003 ; Cass. sez. 5, n. 26214 del 2020 ; Cass. sez. 5, n. 27652 del 2020).

2.4. Invero, la complessità delle opere da realizzare, nell'ambito delle commesse pubbliche, ha spinto le imprese minori ad organizzarsi tra loro per poter partecipare alle gare per l'affidamento delle commesse pubbliche, colorando l'istituto di una chiara natura pro-competitiva. Con il raggruppamento temporaneo di imprese non si crea un soggetto giuridico nuovo ed autonomo rispetto ai partecipanti, come nel caso del consorzio con attività esterna di cui all' art. 2602 c.c., in quanto i singoli partecipanti mantengono ciascuno la propria piena autonomia, avendo il contratto contenuto atipico ai sensi dell' art. 1322 c.c., con effetti obbligatori inter partes, ma non verso i terzi, tanto che non può essere certo dichiarato il fallimento del raggruppamento temporaneo, mantenendo autonoma personalità giuridica le singole imprese associate (Cass., 30 gennaio 2003, n. 1396 , che sottolinea l'autonomia operativa delle singole imprese associate - o riunite -, non configurandosi una organizzazione o associazione tra le imprese riunite). Si tratta, quindi, di un'aggregazione temporanea e occasionale tra imprese per lo svolgimento di un'attività, limitatamente al periodo necessario per il suo compimento, retta e disciplinata da un contratto di mandato collettivo speciale (Cass., sez. 5, 23 novembre 2018, n. 30354). Occorre, dunque, distinguere il contratto di cooperazione intercorrente tra la società mandataria e le mandanti, ossia il contratto associativo, stipulato per

disciplinare i propri rapporti interni nell'ambito della piena autonomia contrattuale (Cass., n. 15129/2015), dai contenuti più diversificati, dal rapporto del raggruppamento con la stazione appaltante, fondato sul mandato con rappresentanza, gratuito, collettivo ed irrevocabile e sulla procura.

2.5. Inoltre, le imprese riunite (o associate) possono anche costituire tra loro una società consortile, che però si limita solo alla esecuzione delle opere, mentre il contratto di appalto resta fermo tra la stazione appaltante e l'ATI, che lo stipula tramite la mandataria dell'associazione temporanea, che opera in virtù di mandato collettivo, gratuito ed irrevocabile. Resta, dunque, la responsabilità solidale delle società che fanno parte dell'ATI, sia della mandataria che delle mandanti. Pertanto, nei rapporti con la stazione appaltante le società dell'ATI hanno diritto al compenso in relazione alle rispettive quote di partecipazione (Cass. sez. 1, Ordinanza n. 10591 del 2024).

2.6. I cenni sulla natura dell'ATI, sul ruolo che essa svolge nei rapporti con la stazione appaltante a mezzo dell'impresa mandataria, e sui limiti giuridici degli effetti del raggruppamento rispetto alla esecuzione dell'appalto e alla autonomia operativa di ciascuna impresa partecipante - in ragione della parte dell'opera ad essa affidata - non possono del tutto escludere che, nei rapporti interni tra le società raggruppate, vi siano accordi per una diversa distribuzione dei costi.

Questi accordi tuttavia non devono essere solo ipotizzati, ma hanno necessità di essere provati. Soprattutto, sotto il profilo fiscale, vi è necessità di riscontro della coerenza logica della scelta di una diversa distribuzione dei suddetti costi a fronte all'attività assunta, per consentire un controllo in ordine al rispetto della disciplina che presidia la deducibilità dei costi secondo il principio di inerenza.

Alla luce di tale principio infatti, anche volendo tener conto delle recenti evoluzioni interpretative del concetto di inerenza, che abbandonando criteri puramente quantitativi o di utilità, privilegiano aspetti qualitativi (cfr. Cass., 11/01/2018, n. 450 ; 26/09/2018, n. 22938) o comunque aspetti di coerenza economica del costo rispetto all'attività d'impresa (Cass., 06/06/2018, n. 14579 ; 07/06/2018, n. 14858), sarebbe illogico riversare tutti i ricavi su una delle due società che compongono il raggruppamento d'impresa, appaltatrice dei lavori, e tutti i costi sull'altra società. Occorre infatti comprendere come e in qual modo quei costi possano considerarsi deducibili sotto il profilo dell'inerenza (a fronte dell'assenza di ricavi, che per accordo sarebbero stati indirizzati solo verso una delle due società). E ciò senza voler considerare ulteriori questioni che potrebbero insorgere, quali la compatibilità dell'accordo con gli obblighi fiscali, ingenerando il sospetto che l'unica finalità di tale accordo sia quella elusiva (si pensi all'ipotesi in cui tutti i ricavi siano stati convenzionalmente riportati nel bilancio della società in forte passivo e tutti i costi riportati nella contabilità della società fortemente in attivo, e dunque al solo fine di ridurre l'imponibile per quest'ultima) (Cass. sez. 5, n. 26214 del 2020).

2.7. Nella sentenza impugnata, la CTR, in violazione dei suddetti principi, si è limitata a ritenere legittima la detrazione dell'Iva da parte di A.A. Srl sulle fatture emesse dall'associata Viberto Srl per la parte di lavori eseguiti da quest'ultima in favore dell'ente appaltante (Consorzio di bonifica), valorizzando la configurazione dell'ATI nei confronti dei terzi come soggetto unitario,

anche sul piano fiscale, in conseguenza del mandato conferito (nel contratto di costituzione dell'ATI) alla capogruppo A.A. Srl e della rappresentanza esclusiva in capo a quest'ultima delle imprese mandanti nei confronti del soggetto appaltante (con legittima ricezione dalle società mandanti delle fatture relative alle operazioni da queste effettuate); con ciò, il giudice di appello non ha correttamente valutato l'assolvimento da parte della contribuente dell'onere probatorio circa l'inerenza dei costi, detratti, ai fini Iva, relativamente alle fatture emesse nei suoi confronti dall'associata Viberto per parte dei lavori eseguiti da quest'ultima in favore del committente (ad es. tramite l'allegazione da parte da parte di un accordo interno tra le società raggruppate per una diversa distribuzione delle spese sostenute per l'esecuzione delle opere appaltate e l'indicazione di quali ragioni avessero giustificato tale scelta tra le imprese raggruppate al fine della valutazione circa la coerenza logica della stessa).

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 109 del D.P.R. n. 917 del 1986 per avere la CTR confermato l'annullamento del rilievo concernente la indebita deduzione, ai fini Ires e Irap, dei costi (specificamente indicati nel p.v.c. e nella motivazione dell'avviso di accertamento), in quanto "in forza della loro causale, (erano) agevolmente riconducibili all'oggetto sociale" sebbene la società non avesse prodotto documentazione idonea a comprovare l'inerenza e/o competenza degli stessi.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. Questa Corte ha precisato che "In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall' art. 75 , comma 5 del D.P.R. n. 917 del 1986 , ora art. 109, comma 5, del medesimo D.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 30366 del 21/11/2019).

3.3. Nella specie il motivo, pur prospettando una violazione di legge, tende inammissibilmente ad una rivalutazione di un apprezzamento di fatto operato dal giudice di appello circa l'assolvimento da parte della contribuente dell'onere probatorio in ordine all'esistenza dei requisiti ex art. 109 TUIR per la deduzione dei costi controversi ai fini delle imposte dirette. Invero, il rigetto della censura in ordine alla contestata indebita deduzione dei costi (per mancanza di inerenza e/o competenza) specificati nel p.v.c. dell'11.5.2010 è fondato sulla valutazione di merito secondo cui i detti costi "in forza della loro causale, erano agevolmente riconducibili all'oggetto sociale (acquisto cancelli, manutenzione automezzi, acquisto beni strumentali, tra cui un escavatore, carburanti e lubrificanti...)"; con ciò il giudice di appello ha sostanzialmente ritenuto - in base alla documentazione prodotta dalla contribuente - provata la sussistenza dei requisiti ex art. 109 TUIR per la deduzione, ai fini delle imposte dirette, dei costi

in questione; va, al riguardo, ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui "È inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017 ; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018 ; Cass., sez. 5, 26 novembre 2020, n. 26961).

3.4. In conclusione, va accolto il secondo motivo, rigettato il primo, dichiarato inammissibile il terzo, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione;

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, rigetta il primo, dichiara inammissibile il terzo, cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 30 gennaio 2025.

Depositata in Cancelleria il 15 febbraio 2025.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza