Sentenza del 14/02/2023 n. 4595 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Risulta dalla sentenza impugnata che l'Agenzia delle entrate, all'esito di verifica fiscale nei confronti del Consorzio cooperative di produzione e lavoro s.c. (in seguito "CCPL"), società cooperativa a mutualità prevalente, ha formulato, nel relativo processo verbale di constatazione, alcuni rilievi che, per quanto qui ancora importa, hanno dato luogo all'emissione di quattro distinti avvisi d'accertamento.

Tre degli atti impositivi - relativi agli anni imposta 2008,2009 e 2010- hanno accertato la maggiore Ires del consolidato nazionale al quale la contribuente aveva aderito, esercitando la relativa opzione, e del quale era consolidante.

L'Agenzia ha rilevato che la CCPL aveva presentato la dichiarazione dei redditi, per i periodi d'imposta dal 2007 al 2010, esponendo, nel quadro GN ed al rigo GNO2, per ciascuno degli anni, una perdita fiscale in violazione della previsione di cui al D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 84, comma 1, poichè il c.d. "canestro" degli utili esenti, in tutti gli anni accertati, era risultato superiore alla perdita realizzata dalla stessa contribuente nei singoli esercizi.

Infatti, secondo l'Ufficio, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84, comma 1 , detterebbe un principio di simmetria tra imponibilità` del risultato positivo e scomputabilità` delle perdite fiscali che, operando fin dall'origine sul risultato d'esercizio, sarebbe applicabile sia nei confronti delle perdite da utilizzare in compensazione nel medesimo periodo d'imposta, sia nei confronti delle perdite oggetto di riporto a nuovo.

Viceversa, la contribuente aveva ritenuto applicabile il limite (posto dal ridetto D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84, comma 1) alla rilevanza fiscale delle perdite esclusivamente ai fini del loro riporto in avanti, in compensazione con i redditi degli esercizi successivi e, dunque, in caso di opzione per la tassazione di gruppo, con i redditi prodotti dal consolidato nazionale negli esercizi successivi a quello di originaria produzione, ed apporto al gruppo, della perdita da parte della cooperativa-partecipante.

Pertanto, secondo l'Amministrazione, la società non avrebbe potuto - come invece ha fatto, violando il limite imposto dalla citata norma- far confluire integralmente le perdite in questione nel quadro CN delle relative dichiarazioni del consolidato, al fine di attribuirle totalmente alla fiscal unit di appartenenza, sul presupposto che fosse poi eventualmente quest'ultima, tramite la consolidante, all'esito della compensazione intersoggettiva degli imponibili delle società consolidate, ad operare il riporto a nuovo delle perdite in ipotesi residuate e ad applicare, in quella fase, il limite di legge in questione.

2. Con ulteriore avviso d'accertamento, relativo all'anno d'imposta 2009, l'Ufficio ha altresì accertato:

un maggior imponibile Ires ed Irap e l'indetraibilità ai fini Iva, relativamente alle spese sostenute dalla contribuente per i sevizi resi in suo favore dal Centro Studi dell'associazione Nuova Economia Nuova Società ("NENS"), per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, commi 1 e 5 , per difetto di inerenza;

ai fini Ires ed Irap, l'indeducibilità delle spese pagate dalla contribuente a titolo di acconto per il servizio di revisione contabile, per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, commi 1 e 2 , per difetto di competenza, dovendo l'esborso essere imputato all'anno in cui, con l'emissione della redazione finale di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2009, è stata ultimata la prestazione, quindi necessariamente al 2010; l'indetraibilità dell'Iva per acquisti di opere d'arte, non essendo tali operazioni inerenti all'attività della contribuente;

l'indetraibilità dell'Iva per i corrispettivi pagati per contratti di sponsorizzazione, conclusi con enti locali ed associazioni private, aventi ad oggetto manifestazioni con finalità culturali, trattandosi di esborsi che, per quanto inerenti, andavano riqualificati, secondo l'Ufficio, come spese di rappresentanza, e disciplinate quindi del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19-bis.1, comma 1, lett. h).

3. Proposti dalla contribuente distinti ricorsi avverso ciascuno degli atti impositivi, l'adita Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia li ha riuniti e li ha accolti limitatamente al rilievo in materia di indebita detrazione dell'Iva sui costi, ritenuti non inerenti, per l'acquisto delle opere d'arte.

Avverso la sentenza della CTP ha proposto appello principale la contribuente.

Ha inoltre proposto appello incidentale l'Agenzia delle entrate.

L'adita Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza di cui all'epigrafe, ha così provveduto: " in riforma parziale della sentenza impugnata accoglie l'appello limitatamente alla deducibilità dell'IVA sull'acquisto delle opere d'arte e sulla deducibilità delle spese-contributi per manifestazioni culturali, ritenendoli configurabili come costi pubblicitari. Respinge nel resto anche quanto l'appello incidentale. Compensa interamente le spese processuali.".

Avverso la sentenza d'appello la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso, contenente ricorso incidentale, affidato a tre motivi.

La contribuente ha prodotto controricorso al ricorso incidentale.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, ha depositato requisitoria scritta con la quale ha concluso chiedendo di rigettare ii ricorso principale; accogliere il primo

motivo del ricorso incidentale, rigettare il secondo e dichiarare inammissibile il terzo; cassare la sentenza impugnata in relazione al primo motivo del ricorso incidentale con rinvio al giudice a quo.

La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la contribuente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 84, comma 1, secondo periodo, e del D.P.R. n. 917 del 1986 , 118, comma 1; e del D.M. n. 8 giugno 2004, artt. 7, comma 1, lett. a), e 9, comma 2.

Deduce la ricorrente che l' art. 84, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917 del 1986 , per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, limita la rilevanza delle perdite fiscali, riportabili per il solo ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.

Secondo la contribuente, il limite sarebbe applicabile esclusivamente ai fini del relativo riporto in avanti delle perdite, in compensazione con i redditi degli esercizi successivi e, dunque, in caso di opzione per la tassazione di gruppo, con i redditi prodotti dal consolidato nazionale negli esercizi successivi a quello di originaria produzione (ed integrale apporto al gruppo) della perdita da parte della cooperativa partecipante alla fiscal unit, essendo la consolidante l'unica legittimata ad operare, a valle, il riporto a nuovo delle perdite, in ipotesi residuate all'esito della compensazione intersoggettiva degli imponibili delle società consolidate.

Viceversa, secondo la tesi dell'Ufficio, accolta dalla CTR, la norma detterebbe un principio di simmetria tra l'imponibilità del risultato positivo e la scomputabilità delle perdite fiscali, ponendo ab origine, nel caso in cui un soggetto fruisca di un regime di esenzione degli utili, un limite quantitativo al "riporto" delle stesse perdite, ovvero al loro utilizzo ed alla loro rilevanza per l'abbattimento dei redditi imponibili dello stesso contribuente.

Avendo la contribuente fruito del regime di esenzione dell'utile nel periodo d'imposta 2007 e nei successivi, ed optato per la tassazione di gruppo, l'utilizzo delle perdite dei periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, in presenza di imponibili positivi della fiscal unit, si era concretizzato nello stesso anno d'imposta in cui le perdite si erano generate, posto che le società che partecipano al consolidato nazionale aggregano il loro risultato fiscale di periodo con quello delle altre società appartenenti al perimetro di consolidamento.

Era pertanto in tale fase, a monte dell'aggregazione del proprio risultato di periodo al consolidato, che la contribuente avrebbe dovuto tenere conto del limite correlato al suo "canestro" di utili esenti che, in tutti gli anni accertati, era risultato superiore alla perdita realizzata dalla stessa contribuente nei singoli esercizi. Pertanto, la società non avrebbe potuto far confluire integralmente le perdite in questione nel quadro CN delle relative dichiarazioni del consolidato, apportandole totalmente alla fiscal unit, ai fini del loro eventuale riporto a nuovo solo all'esito della compensazione intersoggettiva degli imponibili delle società consolidate.

Nella sostanza, secondo l'Ufficio, la stessa contribuente avrebbe dovuto abbattere, applicando il relativo limite legale, le perdite in questione, la cui incapienza, rispetto al canestro degli utili esenti, avrebbe escluso la sussistenza stessa di perdite utilizzabili e "riportabili", ovvero apportabili, al consolidato.

1.1. E' opportuno fare riferimento al quadro normativo in materia, applicabile ratione temporis.

Il D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 84, comma 1 , viene in rilievo come modificato, con l'inserimento del secondo e del terzo periodo, dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 72 , (legge finanziaria 2007), applicabile, ai sensi del successivo comma 73, " ai redditi prodotti e agli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006". Esso, rubricato "Riporto delle perdite", così disponeva per quanto d'interesse: " La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito la perdita riportabile è diminuita in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli artt. 96 e 109, commi 5 e 6. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'art. 80".

Si legge nella relazione tecnica alla legge finanziaria 2007 che " Come detto, la norma stabilisce altresì un limite al riporto al futuro della perdita di esercizio (a riduzione dei futuri redditi di esercizio fino al quinto) nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente, in considerazione del fatto che una quota dell'utile civilistico (L. n. 904/77 , ex art. 12) può essere imputata a riserva indivisibile in esenzione di imposta e che una altra quota è destinata - in sospensione di imposta - a riserva obbligatoria.

Nello specifico si è stimato l'effetto di gettito derivante dal limitare, nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente, l'utilizzabilità a riduzione del reddito dell'esercizio al massimo di un importo di perdite pregresse pari alla quota di utile civilistico "disponibile" assoggettata a tassazione (20% per le cooperative agricole, 30% per tutte le altre).

La norma proposta, pertanto, produce un recupero di gettito se e nella misura in cui riduce negli esercizi successivi a quello a partire dal quale la normativa viene introdotta l'effettivo utilizzo delle perdite pregresse fino a concorrenza del reddito dell'esercizio, per la quota parte di perdite pregresse "sterilizzata" dalla novella normativa. Per motivi prudenziali occorre peraltro tenere conto della possibilità che i contribuenti possano ridurre o azzerare la perdita per limitare gli effetti della disposizione.

Tutto ciò premesso risulta che la disposizione può comportare un minore utilizzo di perdite pregresse a riduzione del reddito dell'esercizio (...).".

1.2. Successivamente, l' art. 1, comma 33, lett. g), n. 1, della L. n. 244 del 24 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008), ha soppresso il secondo periodo dello stesso D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 84, comma 1 .

Contemporaneamente, il medesimo art. 1, comma 33, con la lett. f), ha aggiunto all' art. 83, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 , in fine, il seguente periodo: "In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi".

Il successivo comma 33 dispone, ai fini intertemporali, che "Le disposizioni di cui al comma 33, lettere f) e g), numero 1), si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007", per cui disciplinano la fattispecie sub iudice.

Nella sostanza, quindi, con la novella in questione, la disciplina del limite alla rilevanza delle perdite fiscali, in caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, è stato trasferito dall' art. 84 all' art. 83 del D.Lgs. n. 917 del 1986 , rubricato "Determinazione del reddito complessivo".

Inoltre, la disposizione, inserita nel citato art. 83 riguardante la determinazione del reddito complessivo, fa ora riferimento all'attività svolta, anzichè al soggetto che fruisca dell'esenzione del reddito, confermando pertanto che le perdite inerenti alle attività esenti rilevano già in fase di calcolo del reddito complessivo e, quindi, possono essere utilizzate per compensare redditi derivanti da attività imponibili.

Invece, la disposizione che ha introdotto il limite concernente i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile è rimasta inalterata ed è tuttora ospitata nel ridetto art. 84. Conseguentemente, la rilevanza delle perdite fa ancora riferimento testuale alla fase procedurale del loro riporto, anzichè a quella precedente della determinazione del reddito. Inoltre, il limite continua ad essere determinato con riferimento (non oggettivo alle attività, ma) ai soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile.

Nella relazione illustrativa alla legge finanziaria per il 2008, al riguardo, si legge che: "Le disposizioni contenute nelle lettere e) e f), numero 1, del comma 1 dell'art. 3 sono volte a superare i dubbi interpretativi sorti a seguito della norma recata dalla finanziaria per il 2007 che, intervenendo nell' art. 84 del tuir , ha inteso modificare il regime delle perdite di d'impresa, introducendo un criterio di simmetria tra imponibilità del risultato positivo (utile) e deducibilità del risultato negativo (perdita).

In particolare, il vigente art. 84, comma 1, secondo periodo, del tuir - dopo le modifiche apportate dalla finanziaria 2007- stabilisce che per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito la perdita riportabile è diminuita in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di reddito imponibile. In effetti, la norma, essendo inserita nell'ambito dell'art. 84 concernente il riporto a

nuovo delle perdite, può far sorgere il dubbio che la stessa si applichi - seppure in modo irrazionale - solo in sede di riporto e non anche sul risultato di esercizio.

Con le modifiche viene introdotta nell' art. 83 del tuir una disposizione di analogo contenuto sostanziale a quello recato attualmente dall'art. 84, comma 1, secondo periodo, del tuir, che viene abrogato. In tal modo, è reso evidente che la citata simmetria opera sul risultato di esercizio e, quindi, sia sulle perdite di esercizio eventualmente da utilizzare in compensazione nel medesimo periodo d'imposta su altri redditi, sia, a maggior ragione, sul riporto a nuovo delle perdite.

La disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007; pertanto, la decorrenza è la medesima della norma abrogata recata dall'art. 84, comma 1, secondo periodo, poichè anche in quel caso la disposizione - che, in concreto, non ha ancora prodotto i suoi effetti - si sarebbe dovuta applicare a decorrere dal periodo d'imposta 2007.".

1.3. In sede di commento alla modifica del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84, comma 1 , apportata dalla legge finanziaria 2007, era stata peraltro già evidenziata la relazione (di solo apparente sovrapponibilità) tra le due fattispecie che, inserite nel secondo e nel terzo periodo della disposizione, limitavano l'entità` delle perdite riportabili, rispettivamente, per "i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito", " in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile"; e "per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile", "per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti".

Si era infatti osservato che "Le due modifiche, peraltro, presentano caratteristiche differenti e meritano, quindi, un separato commento. Partendo, per comodità` espositiva, dalla previsione riguardante i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione degli utili, occorre rilevare che, come sottolineato anche dalla stampa specializzata, la norma intende colpire le fattispecie agevolative che consentono di esonerare da imposizione gli utili di esercizio, ove impiegati per una destinazione ritenuta meritevole di tutela dal legislatore. L'ipotesi più evidente è quella che concerne le cooperative a mutualità prevalente, per le quali la L. 16 dicembre 1977, n. 904, art. 12 , prevede che non concorre a formare il reddito imponibile l'utile d'esercizio accantonato a riserva indivisibile (rectius, una quota di esso), a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuire tale riserva ai soci, sia durante la vita della cooperativa che in fase di liquidazione.

La finalità` perseguita dalle nuove disposizioni, dunque, non è molto dissimile da quella sottesa all'altra regola già` presente nel comma 1 dell'art. 84 del TUIR (...) In linea generale, in entrambi i casi, l'intenzione del legislatore è di non accordare il beneficio del riporto delle perdite in presenza di componenti di reddito che beneficiano dell'esclusione dalla formazione del reddito imponibile e fino a concorrenza del loro ammontare.

Ci sono, tuttavia, taluni aspetti che meritano di essere chiariti.

La regola già` presente nel comma 1 dell'art. 84 del TUIR si riferisce a componenti positivi di conto economico (proventi) che, in quanto esonerati e, dunque, sottratti alla formazione dell'imponibile nel periodo in cui concorrono a formare il risultato d'esercizio, possono

ingenerare, per pari importo, un corrispondente risultato fiscale di periodo di segno negativo, vale a dire una perdita (ovvero una maggior perdita) fiscale che non sussiste, invece, sotto il profilo civilistico o che, perlomeno, non viene a emergere, in sede contabile, fino a concorrenza di questi proventi.

La norma, dunque, intende impedire l'utilizzabilità di questa perdita, causata dalla mera "detassazione" di un componente positivo di conto economico, a compensazione dei successivi redditi d'impresa).

I regimi di esenzione dell'utile, invece, presentano caratteristiche tecniche alquanto diverse. Essi presuppongono, di regola, l'esistenza di un reddito positivo di periodo cui viene accordata, per l'appunto, la detassazione in funzione dell'accantonamento a riserva di una corrispondente quota dell'utile del medesimo esercizio. In quest'ipotesi, dunque, l'applicazione dell'agevolazione non costituisce di per sè un fenomeno che possa generare perdite fiscali delle quali, eventualmente, vietare il riporto. Relativamente a questa fattispecie, l'attenzione del legislatore si è focalizzata, con l'intervento in esame, su un altro aspetto: sull'eventuale emersione, in una serie di periodi d'imposta che si susseguono, di regimi di esenzione dell'utile del tipo sopra descritto cui facciano seguito perdite fiscali di periodi successivi. Ancorchè queste perdite siano determinate sulla base delle regole ordinarie di periodo e non siano, quindi, in alcun modo influenzate dalle agevolazioni godute sugli utili degli esercizi precedenti, il legislatore ha ritenuto ugualmente opportuno limitarne, anche in questo caso, l'utilizzo in compensazione dai redditi degli esercizi successivi, fino a concorrenza delle agevolazioni già godute sugli utili degli esercizi precedenti." (Assonime, circolare n. 31 del 2007).

Nel regime di esenzione dell'utile, quindi, la perdita non viene generata dal fatto che vi sono dei componenti di reddito che sono esenti. In tali ipotesi il legislatore ha voluto semplicemente evitare che perdite generate successivamente possano essere utilizzate a compensazione di redditi di esercizi futuri, quando nei precedenti esercizi vi sono stati utili non tassati. In tal modo le perdite potranno essere utilizzate solo nella misura eccedente gli utili non tassati.

Si è detto in dottrina che tale meccanismo rappresenta una sorta di recapture in futuro, per ragioni contingenti di gettito, dell'agevolazione già fruita, come se la stessa fosse sottoposta ad una sorta di condizione risolutiva. E si è sottolineato, con espressione colorita ma efficace, che con la norma in questione si colpiscono sovente le cooperative proprio nel momento del passaggio dalla profittevolezza (utili) alla difficoltà economica (perdita), con una disciplina che, come un paradossale "ombrello fiscale", "copre" le cooperative quando splende il sole per poi chiudersi quando piove.

1.4. La mancanza di una necessaria correlazione eziologica tra l'utile oggetto dell'esenzione e la perdita da limitare, ed il peculiare meccanismo di emersione di quest'ultima (necessariamente attraverso una serie di periodi d'imposta che si susseguono, nei quali al conseguimento ed all'esenzione dell'utile facciano seguito perdite fiscali di periodi successivi) sembrano dunque aver giustificato il successivo intervento del legislatore, con la legge finanziaria 2008, ed il trasferimento della diversa fattispecie del regime di esenzione totale o parziale del reddito nell'ambito D.P.R. n. 917 del 1986, art. 83 , al dichiarato fine di escludere che il persistente inserimento di quest'ultima disposizione nell'ambito dell'art. 84, concernente il riporto a nuovo

delle perdite, potesse alimentare il dubbio (definito comunque nella stessa relazione illustrativa "irrazionale") che, nel caso dell'esenzione totale o parziale del reddito, la limitazione fosse applicabile solo in sede di riporto, e non anche sul risultato di esercizio.

1.5. L'interpretazione dell'ambito operativo della limitazione di cui all'art. 84, comma 1, secondo periodo (nella versione di cui alla finanziaria 2008), del D.P.R. n. 917 del 1986 , relativamente ai soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, non genera particolari problemi nel caso di specie, essendo pacificamente riferibile alla riportabilità delle perdite, in conformità alla previsione testuale.

Discusso, invece, è se il limite al riporto verticale, valevole per i soggetti, come le cooperative, il cui utile è parzialmente esente da Ires, valga anche qualora, come nel caso di specie, la cooperativa, che ha conseguito una perdita rilevante ai fini Ires, sia capogruppo di un consolidato fiscale ed intenda far concorrere tale perdita alla determinazione dell'imponibile del consolidato, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118 .

In questo caso, infatti, secondo la contribuente, la perdita in questione, apportata alla fiscal unit, non sarebbe riportata a nuovo, ma compensata con i redditi prodotti nello stesso periodo di imposta dalle altre società del gruppo, per cui sfuggirebbe al limite di cui al ridetto art. 84, applicabile alla rilevanza fiscale delle perdite esclusivamente ai fini del loro riporto in avanti in compensazione con i redditi degli esercizi successivi. Nessun limite, sussisterebbe quindi alla piena utilizzabilità delle perdite di periodo subite dalla cooperativa consolidante, ovvero al loro integrale apporto al consolidato, al fine di concorrere alla somma algebrica con gli eventuali redditi prodotti dalle società consolidate.

1.6. Il motivo è fondato e va accolto.

Invero, il dato testuale delle norme applicabili già conforta la tesi della contribuente.

La rubrica ed il comma 1 dell'art. 84, comma 1, terzo/secondo periodo (rispettivamente nelle versioni di cui alla L. n. 296 del 2006 ed alla L. n. 244 del 2007) del D.P.R. n. 917 del 1986 parlano infatti, testualmente, di "riporto delle perdite" e di perdita "riportabile", collocando pertanto la disposizione, ed il limite che essa introduce, nel contesto specifico del riporto in avanti delle perdite, piuttosto che in quello delle perdite eventualmente da utilizzare in compensazione nel medesimo periodo d'imposta, per determinare il risultato di esercizio.

Nel caso di specie, peraltro, il dato testuale risulta, per così dire, rafforzato dallo stesso intervento successivo del legislatore che, con la L. n. 244 del 2007 , nella consapevolezza che l'inserimento del limite legale all'utilizzabilità delle perdite nell'ambito del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84 , concernente il riporto a nuovo delle perdite, poteva legittimare il dubbio che esso si applicasse solo in sede di riporto e non anche sul risultato di esercizio (cfr. la relazione illustrativa alla legge finanziaria per il 2008, ante, punto 1.2, richiamata anche dalla risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010), è si intervenuto ricollocando la relativa disciplina nel precedente art. 83, intitolato " Determinazione del reddito complessivo", ma esclusivamente con riferimento al regime di esenzione totale o parziale del reddito, e non anche al regime di esenzione dell'utile, che continua ad essere ospitato dall'art. 84.

In di Spa rte le modifiche testuali (sulle quali ante, punto 1.2) che hanno accompagnato il trasferimento della disciplina, relativamente al regime di esenzione totale o parziale del reddito, dall' art. 84 all' art. 83 del D.P.R. n. 917 del 1986 , deve allora concludersi che dalla novella del 2007 risulta, nella sostanza, confermata, quanto al regime di esenzione dell'utile, la specifica pertinenza del limite alla "riportabilità" delle perdite proprio alla fase del riporto a nuovo delle stesse perdite negli anni successivi, piuttosto che alla determinazione del risultato d'esercizio di periodo. Altrimenti, infatti, il legislatore avrebbe sottratto anche tale fattispecie dalla collocazione nel ridetto 84, ove pure per essa avesse ritenuto tale localizzazione "ambigua".

Data tale premessa, il dato testuale normativo appare coerente con la tesi della contribuente anche con riferimento alla disciplina del consolidato.

Infatti il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 1 , secondo periodo, vigente ratione temporis, in materia di consolidato nazionale, è testualmente chiaro sul "riporto a nuovo" delle perdite, che deve essere effettuato dalla consolidante, all'esito della somma algebrica degli imponibili:" L'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante. Al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo.".

A sua volta, il D.M. n. del 9 giugno 2004, in materia di disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del t.u.i.r. , disciplinando la dichiarazione dei redditi propri di ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo, all'art. 7, comma 1, lett. a), richiama le (sole) disposizioni di cui all' art. 83 t.u.i.r. per la dichiarazione dei redditi senza liquidazione dell'imposta di ciascun partecipante al consolidato; il computo in diminuzione delle perdite di cui all' art. 84 t.u.i.r. è previsto, dalla stessa norma, solo per quelle " relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo", che non sono tra quelle qui controverse.

Al successivo art. 9, comma 2, in tema di dichiarazione dei redditi del consolidato, è invece previsto, senza esclusioni, che le perdite fiscali risultanti da quest'ultima "possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo globale dei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 84", confortando pertanto la tesi che è in questa fase che, nell'ambito del consolidato, può avere rilevanza il limite tuttora dettato da tale ultima disposizione del t.u.i.r..

L'art. 9, comma 2, sposta quindi la gestione delle perdite conseguite da parte delle società appartenenti al gruppo (e delle eventuali limitazioni in esame) nell'ambito del consolidato.

Del resto, il trasferimento al consolidato nazionale delle perdite fiscali prodotte in corso di validità` dell'opzione avviene ipso iure, ai sensi dell'art. 7 del D.M., e non per effetto di un "riporto" che possa coincidere con quello di cui all' art. 84 t.u.i.r. , disposizione nel cui contesto è dettato il limite di cui si discute. In sintesi, le perdite delle società aderenti al consolidato,

maturate negli esercizi di validità dell'opzione, nascono di per sè stesse come già compensabili, ovvero destinate alla compensazione intersoggettiva (cfr. circolare n. 9/E del 9 marzo 2010), e non lo divengono per effetto di un riporto a nuovo. Nè la disciplina del consolidato nazionale di cui agli artt. 117 ss. del t.u.i.r. prevede, di per sè sola, alcuna sterilizzazione delle perdite apportate da una consolidata, in presenza di una cooperativa-consolidante che abbia un "canestro" di utili esenti.

Dal complesso normativo esaminato deve quindi concludersi che la cooperativa trasferisce al consolidato fiscale, interamente, sia la perdita dell'esercizio che il "canestro" degli utili detassati. Qualora dal consolidato si origini una perdita, ai fini del riporto in avanti, si dovrà prima di tutto ridurre la stessa degli eventuali ammontari contenuti nel "canestro". In questo modo, peraltro, l'art. 84, per quanto qui interessa, non viene disapplicato: il limite resta applicabile in relazione al riporto a nuovo della "quota" di perdita del consolidato riferibile alla perdita della cooperativa consolidante, venendo detto riporto limitato all'"ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito" della stessa cooperativa negli esercizi precedenti.

1.7 I dati testuali normativi citati (in correlazione con i richiamati lavori preparatori) corrispondono alla struttura del fenomeno disciplinato.

Infatti, come già rilevato (ante, punti 1.3 ed 1.4), il meccanismo dell'esenzione degli utili comporta necessariamente l'emersione della perdita in periodi successivi all'esercizio in cui gli utili stessi si sono verificati; quindi, è intrinsecamente tipico del fenomeno del riporto di perdite successive, e non di determinazione dell'imponibile di periodo.

Inoltre, come già chiarito (cfr. ante, punti 1.3 ed 1.4), l'applicazione dell'esenzione degli utili non costituisce di per sè un fenomeno che possa generare perdite fiscali delle quali, eventualmente, vietare il riporto, per cui le perdite di cui discute sono determinate sulla base delle regole ordinarie di periodo e non sono, quindi, influenzate dalle agevolazioni godute sugli utili degli esercizi precedenti.

Quindi, nel regime di esenzione dell'utile, la perdita non viene necessariamente generata dal fatto che vi siano dei componenti di reddito che sono esenti e non sussiste quindi il paventato pericolo di una doppia agevolazione che si traduca in una duplice non imposizione.

Invero, l'esenzione in esame è diretta ad escludere dall'imposta sul reddito quote di utile vincolate indissolubilmente, in base alla normativa civilistica, al rafforzamento del patrimonio sociale delle società cooperative e dei loro consorzi, sicchè si tratta di una misura perequativa, piuttosto che agevolativa. Infatti, l'indivisibilità delle riserve, imposta alle cooperative dalla normativa civilistica, ostacola le possibilità di afflusso del capitale di rischio (non consentendone al socio il pieno recupero) e rende opportuno attenuare tale effetto negativo con la previsione della non concorrenza alla formazione del reddito degli utili necessariamente accantonati a riserve.

Tanto premesso, la ratio dell'art. 84, comma 1, secondo periodo (nella versione di cui alla L. n. 244 del 2007) non è quindi necessariamente quella di correggere una distorsione dell'agevolazione concessa alle cooperative, quanto piuttosto quella di rimodulare la misura

perequativa con la finalità (cfr. relazione tecnica alla legge finanziaria 2007, ante, punto 1.1.) di accrescere il gettito.

Pertanto, l'interpretazione del complesso normativo interessato non può essere condotta esclusivamente valorizzando un criterio di necessaria simmetria tra imponibilità del risultato positivo e deducibilità del risultato negativo, che operi anche sul risultato di esercizio del medesimo periodo d'imposta, come l'Amministrazione sostiene allegando argomenti che, nella richiamata relazione illustrativa alla legge finanziaria per il 2008, attengono piuttosto alla diversa fattispecie dell'esenzione del reddito ed al conseguente trasferimento di quest'ultima nell'ambito dell'art. 83 (v. ante, punto 1.2).

Infine, la circostanza che nel caso di specie (e comunque per definizione) la cooperativa sia consolidante esclude che vi sia discrasia, sotto il profilo soggettivo, tra il soggetto controllante, che opera il riporto delle perdite ai sensi dell' art. 118, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917 del 1986 , ed il soggetto che fruisce del regime di esenzione dell'utile di cui al ridetto l'art. 84, comma 1, secondo periodo.

Fermo restando, ovviamente, che le conclusioni cui si è finora pervenuti riguardano la fattispecie specifica, oggetto del giudizio, delle perdite della contribuente considerata quale soggetto che fruisce di un regime di esenzione dell'utile (prescindendo pertanto dall'eventualità della diversa ipotesi del ricorrere di attività che fruiscano del diverso regime di parziale o totale detassazione del reddito).

1.8 Può quindi formularsi il seguente principio di diritto: " In materia di consolidato nazionale e con riferimento alle perdite relative al periodo di validità dell'opzione per la tassazione di gruppo, integralmente trasferite ipso iure alla fiscal unit, la cooperativa consolidante che fruisca di un regime di esenzione dell'utile deve applicare il limite alla rilevanza fiscale delle perdite, di cui all'art. 84, comma 1, primo periodo, t.u.i.r., esclusivamente ai fini del riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili delle società consolidate, ai sensi dell'art. 118, comma 1, primo periodo, t.u.i.r.".

2. Con il secondo motivo di ricorso principale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7 , n. 600 , per non avere il giudice a quo ritenuto nullo l'avviso d'accertamento controverso, per la violazione del contraddittorio preventivo.

Assume la contribuente che avrebbe errato il giudice a quo nell'escludere la nullità degli atti impositivi, sebbene privi di argomentazioni specifiche in ordine alle ragioni che avrebbero indotto l'Ufficio a disattendere le osservazioni formulate dalla ricorrente in sede di contraddittorio anticipato, comunque menzionate negli avvisi.

Il motivo è infondato.

Infatti, secondo l'orientamento già espresso da questa Corte, " In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , atteso che, da un lato, la nullità` consegue

solo alle irregolarità` per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (ex plurimis, Cass. 03/05/2022, n. 1398 , in motivazione; Cass. 10/05/2021, n. 12268 , in motivazione; Cass. 31/03/2017, n. 8378 ; Cass. 24/02/2016, n. 3583).

Ferme tali premesse, più in generale, poi, è opportuno ribadire che, secondo l'orientamento consolidato ed univoco che fa capo alla pronuncia delle Sezioni unite di questa Corte n. 24823 del 9 dicembre 2015 , " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito." ed " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"." (Cass. Sez. U, 09/12/2015, n. 24823 , che in motivazione prende espressamente in considerazione sia i precedenti arresti della giurisprudenza di legittimità in materia, al p. II, punti 1-4; sia, al p. V, punti II 1.- II 4 ed al p. VI, l'ordinamento comunitario, con particolare riferimento anche a Corte giustizia, 18/12/08, in causa C-349/07, Sopropè, e Corte giust. 03/07/2014, in cause C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics, menzionate nel ricorso e nella memoria; sia, al p. 6, le divergenze tra disciplina Europea e disciplina nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, anche con riferimento, al punto 2, alle disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Conformi, ex multis, Cass. 14/03/2018, n. 6219 ; Cass. 11/05/2018, n. 11560 ; Cass. 29/10/2018 , nn. 27420 e 27421; Cass. 31/05/2016, n. 11283 ; Cass. 25/01/2017, n. 1969 ; Cass. 14/03/2018, n. 6219 ; Cass. 27/07/2018, n. 20036 ; Cass.29/10/2018, n. 27421 ; Cass. 8/10/2020, n. 21695 ; Cass. 23/02/2021, n. 4752 ; Cass. 6/05/2021, n. 11913 ; Cass. 30/06/2021, n. 18413 ; Cass. 19/07/2021, n. 20436 ; Cass., sez. 5, 15/07/2021, n. 20157 ; Cass. 19/11/2021, n. 35643).

Pertanto, nel caso di specie, non essendo stato dedotto che vi sia stato accesso, l'obbligatorietà del contraddittorio non sussisteva con riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , non applicabile nei casi di accertamento c.d. a tavolino (Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015 , cit.; conformi, ex multis, Cass. 23/01/2020, n. 1497 ; Cass. 05/11/2020, n. 24793 ; Cass. 14/03/2018, n. 6219 ; Cass. 10/07/2018, n. 18103 ; Cass. 30/10/2018, n. 27732).

Quanto poi all'Iva, la richiamata pronuncia delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 ha, in particolare, chiarito che " in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità` dell'atto, purchè´, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e

che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà` processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità` di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

Nel caso di specie, nel corpo del motivo, la ricorrente, pur attribuendo apoditticamente rilevanza e gravità alle sue osservazioni, non argomenta puntualmente e specificamente l'incidenza determinante che esse avrebbero potuto aver ai fini della c.d. prova di resistenza dell'atto.

3. Con il terzo motivo di ricorso principale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo con il quale la contribuente aveva riproposto la censura di illegittimità dei capi sanzionatori degli atti impositivi, per violazione D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472 artt. 6, comma 2, e L. n. 212 del 2000 , 10.

Il motivo è fondato.

Infatti, la ricorrente ha indicato nel corpo del mezzo di aver proposto in primo grado, e riproposto in appello, le censure relative all'irrogazione delle sanzioni, fondate sulla pretesa applicabilità dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza e di quella della conformità della condotta sanzionata rispetto alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria.

La sentenza impugnata, pur dando atto nello svolgimento processuale della riproposizione della censura, non si è pronunciata espressamente su tale motivo; nè può ritenersi che esso sia stato rigettato implicitamente per effetto del rigetto del motivo attinente la condotta sanzionata, atteso che non vi è necessaria ed univoca corrispondenza logica tra le due questioni, divenendo anzi rilevante il tema della sanzione proprio in conseguenza della conferma dell'imposizione tributaria non assolta. La sentenza va quindi cassata in parte qua, con rinvio al giudice del merito, essendo necessari accertamenti in fatto.

4. Con il quarto motivo (rubricato come "2" a pag. 87 del ricorso principale), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5 , in ordine al rilievo relativo al maggior imponibile Ires ed Irap ed all'indetraibilità ai fini Iva, in conseguenza del ritenuto difetto di inerenza delle spese sostenute dalla contribuente per le consulenze, in materie macroeconomiche, rese in suo favore dal Centro Studi dell'associazione NENS. Assume la ricorrente che la CTR avrebbe errato nell'assumere un concetto di inerenza "quantitativo", ovvero strettamente correlato alla produzione dei ricavi o del reddito, essendo invece sufficiente l'afferenza del costo all'attività della contribuente, secondo un parametro "qualitativo".

5. Con il quinto motivo (rubricato come "3" a pag. 91 del ricorso principale), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per l'omessa pronuncia sul motivo d'appello con il quale la contribuente aveva riproposto la censura avverso l'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, denunziando preliminarmente

che la parte motiva dell'atto impositivo era priva di riferimenti alla ripresa a tassazione dell'Iva detratta per i corrispettivi pagati dalla contribuente per le ridette consulenze dell'associazione NENS, liquidata invece nella parte dispositiva dello stesso avviso.

6. Con il sesto motivo (rubricato come "4" a pag. 93 del ricorso principale), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia, in subordine al rigetto del quinto motivo, la violazione del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1, in ordine al rilievo attinente l'indetraibilità ai fini Iva, in conseguenza del ritenuto difetto di inerenza, delle spese sostenute dalla contribuente per le consulenze, in materie macroeconomiche, rese in suo favore dal Centro Studi dell'associazione NENS. Assume la ricorrente che la CTR avrebbe errato nell'assumere un concetto di inerenza "quantitativo", ovvero strettamente correlato, in rapporto di causa-effetto, alla produzione dei ricavi o del reddito, essendo invece sufficiente l'afferenza dell'operazione soggetta ad Iva all'attività imprenditoriale, anche qualora l'attività economica prevista non abbia dato luogo ad operazioni soggette ad imposta. Pertanto, secondo la ricorrente, sulla scorta anche delle pronunzie della giurisprudenza unionale citate nel ricorso, la detrazione dell'Iva è legittima "ogni qual volta l'acquisto di un determinato bene sia afferente all'attività esercitata dal soggetto passivo, e cioè sia destinato, alla stregua di una valutazione prospettica, insindacabile da parte dell'A.F. (se non in ipotesi, non ricorrenti, nè contestate nel caso di specie, di condotte abusive) ad essere utilizzato in operazioni imponibili.".

Aggiunge la contribuente che, quanto alla documentazione dell'esistenza e dell'afferenza delle operazioni in questione, essa aveva prodotto in giudizio le relative fatture (riprodotte per autosufficienza nel corpo del ricorso), senza che l'Amministrazione avesse contestato l'inesistenza delle operazioni fatturate, per cui aveva errato la CTR nell'addossarle l'onere di produzione anche del contratto, al fine di specificare il tipo e la forma della collaborazione.

6.1. Il quarto, il quinto ed il sesto motivo, per la loro connessione, vanno trattati congiuntamente, pur conducendo ad esiti in parte differenti.

Infatti, il quinto motivo è infondato, poichè, rigettando nel merito la censura della contribuente avverso il rilievo de quo (che pacificamente, almeno nella parte dispositiva dell'accertamento, menzionava anche l'Iva) la CTR ha implicitamente, ma necessariamente, rigettato anche la censura relativa alla pretesa illegittimità dell'atto impositivo per assunto deficit della motivazione, per cui non vi è stata la denunziata omessa pronuncia e la contribuente ben poteva (come ha fatto nel sesto motivo, ma con riferimento alla fondatezza sostanziale della pretesa impositiva ai fini Iva) censurare tale implicito rigetto (sul rigetto implicito cfr., ex multis, Cass. 25/06/2020, n. 12652).

Viceversa, il quarto ed il sesto motivo, che attengono la sostanza dell'imposizione, diretta ed indiretta, che deriva dal disconoscimento delle spese per le prestazioni rese dall'associazione NENS, sono fondati, nei termini in cui non censurano, nella sostanza, il giudizio in fatto reso dalla CTR in ordine alla prova dell'effettiva natura delle operazioni in questione, ma i criteri con i quali il relativo accertamento è stato effettuato, sotto il profilo della rilevanza istruttoria delle prodotte fatture e della distribuzione dell'onere probatorio.

E' infatti a carico del contribuente l'onere di "provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perchè in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sè." (Cass. 18/08/2022, n. 24880).

Tuttavia, " Nel processo tributario, ove il contribuente assolva l'onere, a suo carico, di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi o alla detrazione dell'IVA mediante la produzione delle fatture, l'Amministrazione finanziaria ne può dimostrarne l'inattendibilità anche mediante presunzioni, sicchè il giudice di merito deve prendere in considerazione il complessivo quadro probatorio al fine di verificare l'esistenza o meno delle operazioni fatturate, ivi compresi i fatti secondari indicati." (Cass. 25/11/2020, n. 26802). Pertanto, " Ai fini del diritto alla deduzione di costi inerenti ex art. 109 TUIR e della detrazione di Iva ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , è necessaria la regolare tenuta delle scritture contabili e delle fatture che, ai fini dell'Iva, sono idonee a rappresentare il costo dell'impresa e che devono contenere oggetto e corrispettivo di ogni operazione commerciale, sicchè, in caso di operazioni ritenute dall'Amministrazione inesistenti, spetta a quest'ultima l'onere di dimostrare, attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione e non al contribuente la sua effettività, essendo questi chiamato a fornire la prova contraria soltanto quando sia assolto l'onere probatorio gravante sulla prima." (Cass. 11/12/2020, n. 28246).

La CTR non si è attenuta a tali principi, atteso che, nella motivazione, ai fini della decisione sul rilievo in tema di Iva, non ha dato conto di aver valutato le fatture prodotte dalla contribuente, al fine di verificare l'idoneità del loro contenuto a rappresentare il costo e la sua afferenza all'impresa; nè, di conseguenza, ha individuato e valutato quali fossero le contestazioni dell'Amministrazione in ordine a tale documentazione e se esse comportassero o meno, in base ai principi richiamati, il trasferimento alla contribuente dell'onere della prova contraria, in ordine all'effettività ed al contenuto delle relative operazioni. Piuttosto, la CTR ha indicato quale ulteriore documento (il contratto) avrebbe dovuto in ipotesi produrre la ricorrente, dando così luogo ad una valutazione ipotetica ed astratta dalle effettive risultanze istruttorie e dai richiamati criteri di distribuzione dell'onere della prova.

Il motivo non è invece fondato con riguardo alla censura attinente al concetto di inerenza adottato dalla CTR. Infatti, la motivazione della sentenza impugnata, evidenzia come la CTR abbia fatto riferimento alla necessità di correlare l'operazione all'attività imprenditoriale esercitata dal soggetto passivo, senza assumere la necessità di una stretta corrispondenza, in rapporto di causa-effetto, con la produzione dei ricavi o del reddito. Non vi è quindi sostanziale divergenza tra il criterio di afferenza dedotto dalla stessa ricorrente e quello di inerenza assunto nella sentenza impugnata.

Pertanto, non è a priori errato il parametro di valutazione al quale la CTR ha ritenuto di doversi riferire, mentre è errata la modalità con la quale il giudice a quo ha condotto il relativo accertamento.

All'accoglimento dei due motivi, nei predetti termini, consegue la cassazione della sentenza impugnata in parte qua, con rinvio al giudice del merito per i necessari accertamenti.

7. Con il settimo motivo (rubricato come "5" a pag. 97 del ricorso principale), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per l'omessa pronuncia sul motivo d'appello con il quale la contribuente aveva riproposto la censura avverso l'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, denunziando che, ai fini Irap, non avrebbe dovuto applicarsi il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 , non essendo comunque necessaria alcuna valutazione dell'inerenza dei costi deducibili, poichè, in tema di determinazione della base imponibile, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 , vige piuttosto la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico, in forza della quale i componenti positivi e negativi, ai fini Irap, sono agganciati alle corrispondenti voci rilevanti del conto economico.

Il motivo, formulato anch'esso con riferimento ai costi delle consulenze dell'associazione NENS, è infondato.

Infatti, rigettando nel merito rigettando nel merito la censura della contribuente avverso il rilievo de quo (che pacificamente, almeno nella parte dispositiva dell'accertamento, menzionava anche l'Irap) la CTR ha implicitamente, ma necessariamente, rigettato anche tale ulteriore censura, relativa all'Irap (della cui proposizione la stessa CTR dà atto nello svolgimento del processo), per cui non vi è stata la denunziata omessa pronuncia e la contribuente ben poteva - come ha fatto nel motivo che segue- censurare tale implicito rigetto.

8. Con l'ottavo motivo (rubricato come "6" a pag. 98 del ricorso principale), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986 art. 109 e la falsa applicazione D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 , assumendo che, ai fini Irap, non avrebbe dovuto applicarsi il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 , non essendo comunque necessaria alcuna valutazione dell'inerenza dei costi deducibili, poichè, in tema di determinazione della base imponibile, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 , vige piuttosto la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico, in forza della quale i componenti positivi e negativi, ai fini Irap, sono agganciati alle corrispondenti voci rilevanti del conto economico, senza che l'Amministrazione abbia dedotto la violazione delle regole che disciplinano la redazione del bilancio d'esercizio.

Il motivo, formulato anch'esso con riferimento ai costi delle consulenze dell'associazione NENS, è fondato, nei termini che seguono.

Infatti, questa Corte ha già affermato che " In tema di determinazione della base imponibile dell'IRAP, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 , come modificato dall' art. 1, comma 50, lett. a), della l. n. 244 del 2007 (applicabile "ratione temporis"), la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non esclude il controllo sull'inerenza dei medesimi, ossia la verifica della corretta appostazione degli stessi in detto conto rispetto ai principi civilistici e contabili nazionali." (Cass. 11/06/2018, n. 15115).

Sul punto, anche la prassi dell'Amministrazione (circolare 16 luglio 2009, n. 36/E , espressamente chiarita dalla successiva circolare 22 luglio 2009, n. 39/E) ha ritenuto che il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini dell'applicazione dell'Irap è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili. Tuttavia, rimarrebbe fermo il potere

dell'Amministrazione Finanziaria di contestare costi che non attengono all'attività d'impresa, bensì alla sfera personale degli amministratori o dei soci, anche se imputati a conto economico (fattispecie che non attiene al caso di specie). Inoltre, anche in dottrina è stato rilevato che prevedere, nella determinazione della base imponibile dell'Irap, le limitazioni di deducibilità contemplate dal t.u.i.r. significherebbe contrastare la ratio della normativa Irap, che fa espresso ed esclusivo riferimento ai costi e ai ricavi che vengono iscritti in bilancio secondo corretti principi contabili.

Pertanto, l'Amministrazione può contestare al contribuente l'assenza di inerenza di un costo, ai fini della determinazione del valore della produzione rilevante ai fini Irap, dimostrando la non correttezza della sua collocazione nel conto economico, alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali.

Dunque, la verifica della sussistenza dell'inerenza dei componenti negativi che concorrono a formare il valore della produzione ai fini IRAP va effettuata facendo riferimento ai criteri civilistici e non a quelli fiscali.

In definitiva, quindi, il principio di derivazione dei costi sostenuti dal conto economico, ai fini Irap, non esclude il controllo sull'inerenza dei costi stessi, attraverso la correttezza dell'indicazione nel conto economico, alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali. Conseguentemente è legittimo il disconoscimento dei costi ai fini Irap non documentati ed inseriti nel conto economico, redatto in violazione delle norme civilistiche e dei principi contabili, secondo un'interpretazione sostanzialistica delle disposizioni in oggetto (Cass. 11/06/2018, n. 15115 , cit., in motivazione).

La sentenza impugnata, che ha implicitamente rigettato il relativo motivo d'appello della contribuente, non evidenzia in alcun modo se la CTR si sia attenuta ai predetti criteri sia in ordine all'accertamento ed alla qualificazione del rilievo Irap formulato dall'Amministrazione nell'atto impositivo; sia, una volta verificata la legittimità dello stesso rilievo, riguardo il concetto di "inerenza" da utilizzare ai fini dell'accertamento del presupposto dell'imposizione.

All'accoglimento del motivo consegue la cassazione, in parte qua, della sentenza impugnata, con rinvio al giudice di merito.

9. Venendo al ricorso incidentale, con il primo motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 , in ordine al rilievo circa l'indebita detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di opere d'arte, trattandosi di operazione non inerente, al contrario di quanto ritenuto dalla CTR, perchè non afferente, neppure potenzialmente, all'attività della società accertata, che costruisce immobili residenziali e non residenziali. La CTR ha infatti accolto l'appello della contribuente sul punto.

Va premesso che il motivo non attinge nè il regime, nè l'aliquota Iva applicabile, ma solo l'inerenza della stessa, ai fini Iva.

Il motivo è ammissibile, al contrario di quanto eccepito dalla contribuente, poichè attinge criticamente la ratio decidendi - invero non lineare- espressa dalla CTR sul punto, fondata su una serie di constatazioni, non totalmente coordinate tra loro, ovvero che la società non ha ammortizzato la relativa spesa e l'ha inserita tra le immobilizzazioni; che la detraibilità non può essere esclusa ove l'acquisto sia destinato, in linea di principio, alla produzione di operazioni imponibili; che le opere d'arte comunque aumentano il loro valore nel tempo ed apportano un aumento di valore economico.

Tanto meno, poi, il motivo è inammissibile per la pretesa censura di un accertamento di fatto del giudice a quo, poichè, come infra si dirà, tale accertamento non è affatto esplicitato nella motivazione.

Il motivo è inoltre fondato.

Invero la contestazione dell'Amministrazione riguardava e tuttora riguarda l'inerenza, ai fini Iva, dell'acquisto delle opere d'arte.

Giova premettere che è condivisibile il concetto di inerenza "qualitativa" dedotto dalla contribuente nel controricorso al ricorso incidentale, sulla scorta anche delle pronunzie della giurisprudenza unionale citate, sussistente quando l'acquisto di un determinato bene sia afferente all'attività esercitata dal soggetto passivo, e cioè sia destinato, alla stregua di una valutazione prospettica, ad essere utilizzato in linea di principio in operazioni imponibili, anche qualora l'attività economica prevista non abbia dato luogo ad operazioni soggette ad imposta. Ed infatti questa Corte ha recentemente affermato che " In tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purchè il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa ovvero funzionale all'iniziativa economica programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, sia pure assunte in un'accezione ampia." (Cass. 17/03/2021, n. 7440 del 17/03/2021 ; cfr. altresì Cass. Sez. 5 -, Ordinanza 31/08/20 n. 25635).

Tuttavia, è proprio tale verifica dell'afferenza, sia pur nel predetto senso lato, dell'operazione rispetto alle finalità imprenditoriali che non emerge dalle argomentazioni della CTR, non coincidendo con la mera constatazione del potenziale incremento, di regola, di valore economico delle opere d'arte acquistate con il trascorrere del tempo, causa del loro constatato mancato ammortamento. Afferenza che, peraltro, la contribuente assume, nel controricorso, derivare dall'art. 3 del suo statuto, senza tuttavia riprodurre o precisare il contenuto di tale disposizione e senza indicare se e quando sia stata prodotta la relativa documentazione.

All'accoglimento del motivo consegue pertanto la cassazione della sentenza impugnata anche in parte qua, con rinvio al giudice del merito per i relativi accertamenti.

10. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , l'Amministrazione denuncia l'omessa pronuncia della CTR in ordine alla qualificazione, proposta in via subordinata alla contestazione dell'inerenza, delle spese di acquisto delle opere d'arte come spese di rappresentanza indetraibili ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis .1, comma 1, lett. h).

Il motivo è assorbito dall'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale, rispetto al quale è logicamente subordinato.

11. Con il terzo motivo di ricorso incidentale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Amministrazione denuncia la violazione dell'art. 19-bis (rectius 19-bis.1), comma 1, lett. h) del D.P.R. n. 633 del 1972 , relativamente al rilievo circa l'indetraibilità dell'Iva per i corrispettivi pagati per contratti di sponsorizzazione, conclusi con enti locali ed associazioni private, aventi ad oggetto manifestazioni con finalità culturali, trattandosi di esborsi che, per quanto inerenti, andavano riqualificati, secondo l'Ufficio, come spese di rappresentanza, e disciplinate quindi dall'art. 19-bis.1, comma 1, lett. h), del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633 , che ne escluderebbe la detrazione. Il motivo è inammissibile, come eccepito dalla controricorrente incidentale, atteso che, nella sostanza, esso si limita a ribadire la tesi dell'Amministrazione, a fronte della valutazione, nel merito, effettuata dalla CTR che ha ritenuto che, nel caso di specie, le spese fossero dirette alla pubblicizzazione dell'attività della cooperativa e finalizzate allo scopo di vendere gli immobili da essa realizzati.

Dato tale accertamento in fatto (non censurabile in questa sede), la CTR si è poi conformata al principio di diritto secondo cui "In tema di IVA, ai fini della deduzione dei costi, il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite." (Cass. 21/04/2021, n. 10440).

P.Q.M.

Accoglie il primo, il terzo, il quarto, il sesto e l'ottavo motivo del ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale; rigetta il secondo, il quinto ed il settimo motivo del ricorso principale; dichiara inammissibile il terzo motivo del ricorso incidentale; dichiara assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, cui rimette anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 25 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza