

28630-21

M



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Avviso di accertamento - Questioni.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Biagio VIRGILIO - Presidente -
 - Enrico MANZON - Consigliere - R.G.N. 3755/2014
 - Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
 - Maria Giulia PUTATURO DO- - Consigliere - Cron.
 - NATI VISCIDO DI NOCERA
 - Salvatore SAIJA - Consigliere - CC - 10/02/2021
- ha pronunciato la seguente

Rom 28630

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3755/2014 R.G. proposto da

(omissis) , in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
elettivamente domiciliati in (omissis) presso lo
studio dell'avv. (omissis) , che la rappresenta e difende
unitamente all'avv. (omissis) giusta procura speciale a
margine del ricorso;

1050 / 2021

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

e nei confronti di

Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Bologna, in
persona del Direttore *pro tempore*;

- *intimata* -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 119/10/12, depositata il 20 dicembre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 febbraio 2021 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 119/10/12 del 20/12/2012 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bologna (di seguito CTP) n. 45/17/09, la quale aveva accolto il ricorso proposto da (omissis) nei confronti di un avviso di accertamento per IRPEG e IVA relative all'anno d'imposta 2004;

1.1. come si evince dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento concerneva la mancata rilevazione di interessi attivi su finanziamenti effettuati dalla società e la detrazione dell'IVA, calcolata con un'aliquota del venti per cento anziché del dieci per cento, su fatture relative a prestazioni di appalto per la costruzione di immobili;

1.2. la CTR accoglieva l'appello dell'Ufficio evidenziando che: a) per quanto riguarda il finanziamento infruttifero, il mutuo concesso doveva presumersi fruttifero e tale presunzione non era vinta dalle affermazioni della società contribuente, per le quali la gratuità del finanziamento alla società partecipata (omissis) - in assenza di documentazione che disciplinasse la convenzione tra le parti - si poteva evincere da una specifica clausola statutaria della società finanziata; b) con riferimento, invece, alla ripresa concernente la maggiore aliquota IVA detratta, la detrazione presupponeva la regolarità della fattura e, nella specie, la fattura era irregolare perché



recava un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta, senza che la stessa fosse stata rettificata;

2. avverso la sentenza della CTR (omissis) proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, illustrati da memoria ex art. 380 bis.1 cod. proc. civ.;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso (omissis), deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 1815, 2697, 2727 e 2729 cod. civ. nonché degli artt. 45 e 46 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che la prova della infruttuosità del mutuo sarebbe stata fornita per iscritto dalla società contribuente, come evincibile dalla clausola statutaria e dal bilancio della società partecipata, e non sarebbe necessaria una delibera assembleare che qualifichi il finanziamento concesso dalla società partecipante come infruttifero, così come ritenuto dalla CTR;

2. il motivo è fondato;

2.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«l'art. 43 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile "ratione temporis") prevede, in funzione antielusiva, una presunzione legale di onerosità del prestito concesso dal socio alla società, superabile dal contribuente con prova contraria che, però, non può essere fornita con qualsiasi mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge: segnatamente, dimostrando che i bilanci allegati alla dichiarazione dei redditi della società contemplano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo»* (Cass. n. 3398 del 12/02/2020);



2.2. la CTR non si è conformata al superiore principio di diritto, ritenendo di dovere verificare la sussistenza o meno della fruttuosità del mutuo non già sulla base dei bilanci della società partecipata, come emerge dalla riportata massima della S.C., ma richiedendo documentazione proveniente dalla società partecipante;

2.3. trattasi di prospettiva all'evidenza erronea, che integra un vizio di sussunzione della sentenza impugnata e implica la cassazione con rinvio della sentenza *in parte qua*, dovendo il giudice del rinvio applicare in concreto il menzionato principio di diritto;

3. con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., non essendosi la CTR espressa in ordine alla legittimità della ripresa concernente la (asserita) indebita deduzione della somma di euro 2.987,97, concernente la maggiorazione dello 0,40% versata per il tardivo pagamento delle imposte relative all'anno 2003;

4. il motivo è fondato;

4.1. effettivamente la CTR ha omesso di pronunciare in ordine alla legittimità della superiore ripresa, regolarmente oggetto di impugnazione in primo grado e riproposta in sede di controdeduzioni in appello, non essendosi la CTP specificamente pronunciata sulla questione;

4.2. va, dunque, dichiarata la nullità della sentenza impugnata *in parte qua*;

5. con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione e la falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che il diritto alla detrazione dovrebbe sempre essere riconosciuto in caso di operazioni



imponibili, anche in ipotesi di erronea applicazione di un'aliquota IVA superiore a quella effettivamente dovuta;

5.1. con la memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ. la società contribuente specifica che la detrazione è comunque dovuta in ragione dell'applicazione retroattiva dell'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, introdotta dall'art. 1, comma 935, della l. 27 dicembre 2017, n. 205, applicazione retroattiva espressamente attribuita dall'art. 6, comma 3 *bis*, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, conv. con modif. dalla l. 28 giugno 2019, n. 58;

6. il motivo è fondato;

6.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«la previsione di cui all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, introdotta dall'art. 1, comma 935, l. n. 205 del 2017, nella parte in cui prevede che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi degli artt. 19 e ss. del d.P.R. n. 633 del 1972, ha efficacia retroattiva, posto che le disposizioni del predetto comma 935 - in virtù dell'aggiunta apportata a quest'ultimo dal d.l. n. 34 del 2019 (c.d. "decreto crescita"), conv. con modif. dalla l. n. 58 del 2019 - si applicano "anche ai casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della presente legge"»* (Cass. n. 23817 del 28/10/2020; si veda, altresì, Cass. n. 24289 del 03/11/2020);

6.2. nel caso di specie, pertanto, il diritto di detrazione della società contribuente non avrebbe dovuto essere disconosciuto dalla CTR;

7. in conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.



P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 10 febbraio 2021.

Il Presidente

(Biagio Virgilio)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
18 OTT 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Laura Cosima Pugliese