

34472.21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Oggetto:  
prestazione di servizi – mandato con  
rappresentanza – oneri deducibili

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Presidente -	
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	R.G. n. 2830/2015
Pierpaolo Gori	- Consigliere -	Cron. 34472
Salvatore Leuzzi	- Consigliere -	cc - 16/09/2021

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 2830 del ruolo generale dell'anno 2015  
proposto da:

(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante,  
rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) per procura speciale a  
margine del ricorso, presso il cui studio in (omissis)  
(omissis) , è elettivamente domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate;

- *intimata* -

1222  
1.6.21

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, n. 1165/3/2014, depositata in data 3 giugno 2014;

considerato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (omissis) s.r.l. due avvisi di accertamento, relativi agli anni 2005-2006, con i quali aveva disconosciuto i costi sostenuti e contestato una maggiore Ires, Iva e Irap, ed irrogato le conseguenti sanzioni; avverso l'atto impositivo la contribuente aveva proposto ricorso sostenendo, fra l'altro, che le prestazioni dalla stessa eseguite in relazione al rapporto negoziale instaurato con la titolare della (omissis) non dovevano essere inquadrare nell'ambito del rapporto di mandato con rappresentanza, quanto, piuttosto, in quello di collaborazione commerciale, per effetto del quale la contribuente si era obbligata a fornire, in esclusiva ed in via autonoma, servizi di *catering* e *banqueting*; la Commissione tributaria provinciale di Catanzaro, previa riunione, aveva accolto i ricorsi; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Calabria ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'accordo sottoscritto tra le parti in data 3 settembre 2004 doveva essere qualificato, secondo quanto formalmente da esso risultante, come un contratto di mandato con rappresentanza, non essendo opponibile all'amministrazione finanziaria una qualificazione giuridica diversa e non potendo il giudice tributario verificare la effettiva volontà negoziale delle parti contraenti, sicchè i costi erano di pertinenza della mandante;

la contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a quattro motivi di censura, illustrato con successiva memoria;

l'Agenzia delle entrate ha depositato atto denominato "di costituzione" con il quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa; ritenuto che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 1362, cod. civ., nonché dell'art. 109, d.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633/1972;

in particolare, la ricorrente censura la sentenza per avere ritenuto che tutti i costi sostenuti a diverso titolo dalla contribuente in esecuzione della scrittura privata del 3 settembre 2004 con la titolare della (omissis), dovessero essere considerati come costi sostenuti in nome e per conto di quest'ultima sulla base di un preteso ed assorbente rapporto di mandato con rappresentanza, posto che, di converso, il giudice di seconde cure avrebbe dovuto tenere conto del fatto che i suddetti costi erano diversificati (costi per pubblicità, giardinaggio, pulizie, gas propano, diritto di esclusiva, ecc.), sicchè andavano valutati di volta in volta nella loro intrinseca finalizzazione, secondo un giudizio di inerenza improntato alla concreta attività esercitata dalla contribuente;

parte ricorrente evidenzia, sotto quest'ultimo profilo, che non poteva essere sconosciuto il fatto che i suddetti costi erano inerenti all'attività di impresa dalla stessa esercitata, consistente nello svolgimento dei servizi di *catering e banqueting* presso gli spazi messi ad essa a disposizione in via esclusiva per effetto del contratto, non potendosi, invece, ritenere che fossero costi sostenuti in nome e per conto della controparte contrattuale, nel cui interesse la contribuente si limitava a riscuotere i proventi derivanti dalla messa a disposizione temporanea dei locali;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio consistente nella diretta riferibilità dei costi sostenuti dalla ricorrente in occasione degli eventi

organizzati presso la (omissis) alla propria attività sociale e nell'idoneità di tale circostanza a consentirne la deducibilità, a prescindere dalla scrittura privata del 3 settembre 2004;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono inammissibili;

in termini generali va osservato che ciò che parte ricorrente lamenta con il primo motivo di ricorso è il fatto che il giudice del gravame ha ritenuto di dovere limitare la propria valutazione dell'assetto degli interessi negoziali derivante dalla scrittura privata del 3 settembre 2004 unicamente facendo riferimento al dato, meramente formale, consistente nella espressa menzione ivi contenuta del "*conferimento di mandato con rappresentanza*", senza, invece, avere proceduto ad un esame complessivo del contenuto sostanziale delle clausole facenti parte del regolamento negoziale che, invece, avrebbe potuto condurre a ritenere che la contribuente, in forza del diritto all'utilizzo in esclusiva dei locali, forniva autonomamente servizi di *catering* e *banqueting* in favore dei terzi in occasione dell'organizzazione di eventi;

sotto tale profilo, se, da un lato, è corretto ritenere che, in applicazione della previsione di cui all'art. 1362, cod. civ., nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole, d'altro lato, era onere della ricorrente evidenziare quali specifiche clausole contrattuali avrebbero dovuto condurre il giudice del gravame ad una diversa qualificazione giuridica dell'atto negoziale stipulato, consentendo di andare oltre il *nomen iuris* valorizzato dal giudice del gravame e di ricondurre il rapporto negoziale ad una "*molteplicità di rapporti giuridici ciascuno dotato di autonoma propria e comportanti una serie complessa di diritti, obblighi, oneri e facoltà*", sicchè i rapporti conseguenti avrebbero dovuto essere "*valutati di volta in volta nella loro intrinseca finalizzazione, con un giudizio di inerenza dinamico*" tale da "*attrarre a tassazione tutti i ricavi per la fornitura dei servizi di catering e*

*banqueting*" offerti dalla contribuente in occasione dei singoli eventi organizzati (vd. pag. 10 e 11, ricorso);

in sostanza, al di là della mera riproduzione della scrittura privata, parte ricorrente si limita ad evidenziare una lettura interpretativa del contratto sostanzialmente diversa da quella valorizzata dal giudice del gravame e basata sull'esplicita clausola contenuta nell'art. 1, senza, tuttavia, avere provveduto ad alcuna specifica indicazione del contenuto delle singole clausole contrattuali dalle quali potere, invece, inferire una diversa ricostruzione interpretativa rispetto a quella fornita dal giudice del gravame;

era quindi necessario, al fine di consentire a questa Corte di apprezzare la ragione di censura relativa alla non corretta applicazione dei canoni di ermeneutica contrattuale operata dal giudice del gravame, che parte ricorrente, mediante la specifica indicazione del contenuto delle singole clausole precisasse perché le stesse, nel procedimento di ricostruzione della effettiva volontà negoziale dei contraenti in termini differenti da quella operata dal giudice del gravame, avrebbero potuto assumere un rilievo preponderante tale da rendere irrilevante l'espressione letterale valorizzata dal giudice del gravame;

né può ragionarsi in termini di violazione della regola del principio dell'inerenza;

in realtà, la questione della non deducibilità dei costi è stata risolta dal giudice del gravame sulla base della ricostruzione dei rapporti tra le parti nell'ambito del mandato con rappresentanza, facendo, in tal modo corretta applicazione della previsione di cui all'art. 1720, cod. civ., e dell'art. 15, comma primo, n. 3), d.P.R. n. 633/1972;

tale considerazione rende inammissibile anche il secondo motivo di ricorso, posto che non può riscontrarsi una omessa motivazione in ordine alla questione della non inerente dei costi con l'attività svolta dalla contribuente, atteso che la sussistenza del diritto alla deducibilità è stata esclusa dal giudice del gravame proprio in

considerazione della ritenuta riconducibilità dei costi nell'ambito del rapporto di mandato con rappresentanza;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., e dell'art. 24, Cost., nonché per ultrapetizione ed extrapetizione, con riferimento alla questione dei costi relativi ai c.d. "fitti passivi";

in particolare, parte ricorrente evidenzia che la pretesa dell'amministrazione finanziaria relativa alla questione della non deducibilità dei "fitti passivi" era basata, secondo quanto si evince dall'avviso di accertamento, sulla non opponibilità all'amministrazione finanziaria del contratto di locazione non registrato e che, invece, il giudice del gravame ha definitivamente la questione sulla base della diversa considerazione della sussistenza di un mandato con rappresentanza, mutando, in tal modo, la ragione della pretesa ed incorrendo, in tal modo, nell'*error in procedendo*; il motivo è fondato;

si evince dal contenuto dell'avviso di accertamento che la contestazione relativa alla non deducibilità dei "fitti passivi" era stata basata unicamente sulla non opponibilità del contratto per mancata registrazione ai sensi dell'art. 1, comma 346, legge n. 311/2004 del contratto di locazione, con conseguente non deducibilità dei costi addebitati alla contribuente per l'utilizzo dei suoi locali da parte dei clienti in favore dei quali erano organizzati gli eventi;

rispetto a tale ragione della ripresa, sulla cui base deve delimitarsi l'oggetto del giudizio tributario, il giudice del gravame ha, invero, dato rilevanza ed effetti giuridici alla scrittura privata anche in relazione alla questione in esame ma ha, tuttavia, negato il diritto alla deducibilità dei costi riconducendo, anche in questo caso, la ragione della ripresa nell'ambito della fattispecie del mandato con rappresentanza;

tuttavia, in tal modo, ha posto a fondamento della decisione un profilo (la qualificazione del contratto in termini di mandato con

rappresentanza) distinto e diverso da quello individuato dall'amministrazione finanziaria per la contestazione in esame (non opponibilità del contratto), incorrendo, in tal modo, nel vizio di ultrapetizione;

l'accoglimento del terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del quarto motivo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, consistente nella questione della deducibilità dei costi relativi ai "fitti passivi";

in conclusione, sono inammissibili il primo e secondo motivo, è fondato il terzo e assorbito il quarto, con conseguente cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

accoglie il terzo motivo, assorbito il quarto, inammissibili il primo e secondo, cassa la sentenza per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il giorno 16 settembre 2021.

Il Presidente

