



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Federico Lume · Presidente
Sabrina Serrelli · Consigliere
Rosanna Angarano · Consigliere
Cesare Taraschi · Consigliere rel.
Andrea Antonio Salemme · Consigliere

Oggetto: Avvisi di accertamento per Ires, Irap e Iva – Cooperativa agricola – Reddito d'impresa - InerENZA dei costi ex art. 109, co. 5, t.u.i.r. - Esenzione ex art. 10 d.P.R. 601/1973 – Ambito applicativo.

R.G.N. 25270/2020

AC – 08/01/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25270/2020 R.G. proposto da:

██████████ ██████████ ██████████ CONSORZIO ██████████ ██████████ ██████████
██████████ S.C., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'avv. ██████████ ██████████ e dall'avv. ██████████
██████████ presso lo studio di quest'ultima elettivamente domiciliata in
Roma, alla via ██████████ giusta procura speciale in calce al ricorso;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso la quale è domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di
Trento, n. 28/02/2020, depositata in data 4 marzo 2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 gennaio 2026 dal
Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla ██████████
Consorzio ██████████ S.C. (di seguito, solo ██████████ s.c.) otto



avvisi di accertamento con i quali, sulla base del p.v.c. del 29/03/2012 redatto dalla Guardia di Finanza di Trento, aveva accertato, per gli anni dal 2008 al 2011, per quanto ancora interessa in questa sede, maggiori redditi ai fini Ires ed un maggiore valore di produzione ai fini Irap per indeducibilità degli accantonamenti al fondo di svalutazione partecipazioni e al fondo rischi per perdite da partecipazioni alla [REDACTED] s.p.a. (avvisi di accertamento n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2008 e n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2009), e per indeducibilità dei costi promo-pubblicitari, ritenuti "non inerenti" (avvisi di accertamento n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2010 e n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2011), nonché un'indebita detrazione dell'Iva in violazione dell'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 (avvisi di accertamento n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2008, n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2009, n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2010 e n. [REDACTED] per il periodo d'imposta 2011).

Con separati ricorsi la contribuente impugnava i predetti atti impositivi dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Trento, la quale, riuniti i ricorsi, li accoglieva solo parzialmente, in relazione alla non debenza dell'Iva sulle operazioni di vendita all'estero ed alla deducibilità dei costi per canoni di locazione di alloggi in uso ai dipendenti, ma rigettava le ulteriori doglianze della contribuente, assumendo che: a) la partecipazione della [REDACTED] s.c. nella [REDACTED] s.p.a. (di seguito, solo [REDACTED] s.p.a.), finalizzata alla diffusione del *made in Italy* con l'apertura in Cina di una serie di *flag ship store* tramite una *joint venture* italo-cinese, era attività tipicamente commerciale, e quindi extra agricola, sottratta all'esenzione prevista dall'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973 per le società agricole; b) la sproporzione dei costi promozionali-pubblicitari deponeva per la carenza di "inerenza" degli stessi, con conseguente



indeducibilità ex art. 109, comma 5, t.u.i.r., nonché indetraibilità della relativa Iva.

2. La società contribuente proponeva gravame dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Trento (di seguito, CT-2), che rigettava l'appello.

3. Avverso la decisione della CT-2 ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente, affidandosi a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per l'08/01/2026.

In data 16/12/2025 il Sostituto Procuratore Generale, in persona del dott. Alessandro Pepe, ha depositato conclusioni scritte.

In data 18/12/2025 la ricorrente ha depositato memoria illustrativa ex art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la «Violazione e falsa applicazione degli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c.; dell'art. 12, L. 16 dicembre 1977, n. 904 e ss.mm.; dell'art. 10, D.P.R. 29 dicembre 1973, n. 601, e 2135 c.c. nonché dell'art. 109 del Tuir in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. per aver la Commissione Tributaria di secondo grado, in violazione e/o falsa applicazione delle norme di diritto precitate, e sull'errata applicazione del principio d'inerenza, ritenuto che i costi inerenti la partecipazione in una società, la [REDACTED] S.p.a., di promozione dei prodotti dei soci cooperatori sui mercati esteri mediante l'apertura di una serie di "negozi bandiera" aventi ad oggetto la promozione e vendita dei prodotti agricoli della cooperativa, rientrano nell'attività imprenditoriale di [REDACTED] quindi nella natura non agricola della stessa e pertanto ha ritenuto non applicabili alla società cooperativa l'art. 12 della L. 904/77 e l'art. 10 del D.P.R. 601/73, che prevedono rispettivamente la tassazione ai fini Ires sul 20% dell'utile civilistico come



desunto dal conto economico e, poi, il secondo l'esenzione del reddito prodotto dalle società cooperative agricole».

La ricorrente assume che, nella specie, si trattava, in relazione agli anni d'imposta 2008 e 2009, della variazione in diminuzione del reddito operata per neutralizzare la variazione in aumento determinata da accantonamenti per svalutazione e rischi di perdite su partecipazioni detenute nella società █████ s.p.a. nella misura del 12,5%. Tramite la predetta partecipazione, la contribuente intendeva, unitamente ad altre cooperative agricole, conquistare il mercato cinese valorizzando e promuovendo i propri prodotti, come evincibile dallo statuto della partecipata █████ s.p.a.

Tali accantonamenti, tuttavia, sono stati ritenuti dalla CT-2 indeducibili in quanto estranei alle attività agricole connesse di cui all'art. 2135, terzo comma, c.c., e quindi riconducibili all'attività propriamente commerciale svolta dalla contribuente, anziché a quella agricola a mutualità prevalente tipica di quest'ultima, e ciò anche in ragione della partecipazione di minoranza nella predetta società di capitali, che avrebbe consentito di riferire i progetti realizzati non direttamente alla ricorrente, bensì a tutti i soci di █████ s.p.a.

Secondo la ricorrente, i giudici d'appello, così statuendo, hanno violato il disposto dell'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, che prevede l'esenzione dei redditi delle cooperative agricole se conseguiti, tra l'altro, come nel caso di specie, mediante la valorizzazione e alienazione di prodotti agricoli conferiti prevalentemente dai soci. La partecipazione alla █████ s.p.a. era, quindi, conforme all'attività statutaria di █████ s.c. e, in ogni caso, a prescindere dalla inerenza o meno dei costi, questi ultimi avrebbero dovuto essere neutralizzati dall'operatività del citato art. 10, stante l'applicazione generalizzata dello stesso - fatta salva la tassazione del 20% degli utili netti annuali - confermata dalla consulenza giuridica



della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle entrate del 18/12/2013.

La CT-2, inoltre, avrebbe confuso lo scopo mutualistico, che caratterizza le società cooperative, tra cui quella agricola, con l'attività di commercializzazione svolta verso l'esterno dalle stesse a beneficio dei soci. Considerata, invero, l'ampiezza delle nozioni di commercializzazione e valorizzazione, ai fini dell'applicazione del citato art. 10 era irrilevante il fatto che le predette attività fossero poste in essere direttamente dalla ricorrente ovvero attraverso la partecipazione ad una s.p.a. insieme ad altre cooperative agricole, così come era irrilevante il profilo del controllo o meno della partecipazione azionaria.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Per costante giurisprudenza di legittimità, le società cooperative agricole, tra le quali rientra la ricorrente, non sono escluse dall'Ires in senso assoluto, ossia in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma solo qualora ricorrano le condizioni di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973 (Cass. 21/11/2013, n. 26152; Cass. 21/11/2011, n. 26152; Cass. 18/05/2007, n. 11576; Cass. 24/05/2006, n. 12317), il quale, per quanto interessa in questa sede, prevede l'esenzione dall'imposta sui redditi per i redditi che siano stati conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante, tra l'altro, la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. Tale esenzione è stata, successivamente, limitata dall'art. 1, comma 461, della legge n. 311/2004 in base al quale *«l'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, non si applica limitatamente alla lettera a) del comma 1»*, ossia per la quota del 20 per cento degli utili netti annuali.

1.3 Nel caso di specie, l'esclusione dell'applicazione della predetta esenzione è stata fondata dalla CT-2 sul rilievo che la partecipazione della



ricorrente, nella ridotta misura del 12,50%, alla [REDACTED] s.p.a., creata per diffondere il *made in Italy* all'estero nel settore agro-alimentare, non fosse riconducibile all'attività agricola, neppure a quelle a questa connesse, dalla contribuente tipicamente svolta, bensì all'attività commerciale extra-agricola pure esercitata dalla medesima ricorrente.

I giudici d'appello, infatti, dopo aver richiamato i vari obiettivi statuari perseguiti dalla [REDACTED] s.p.a. - ossia, non solo la commercializzazione di prodotti alimentari italiani, ma anche «*stipulare accordi con istituti finanziari [...] concludere affari in compartecipazione nazionale e internazionale [...] acquistare, vendere e assumere anche in locazione finanziaria immobili e beni mobili registrati [...] contrarre mutui passivi ed aperture di credito garantite*» - hanno escluso per essa «*i caratteri tipici di una società cooperativa caratterizzata dallo scambio mutualistico*», non ravvisando neppure «*le attività proprie di un imprenditore agricolo*», tanto che gli stessi soci azionisti «*non sono necessariamente Consorzi o Cooperative, potendo essere "persone fisiche o giuridiche esercenti la produzione e/o commercializzazione di prodotti italiani"*».

Pertanto, secondo la CT-2, la contribuente, con la sua partecipazione nella [REDACTED] s.p.a., «*non si propone come società cooperativa a mutualità prevalente. Con la sua partecipazione di minoranza, il Consorzio non ha il controllo diretto delle possibili politiche di commercializzazione assunte dalla [REDACTED] e, dunque, i progetti proposti e/o realizzati da quest'ultima non sono direttamente riferibili al Consorzio appellante, ma a tutti i soci della stessa [REDACTED]*».

In definitiva, la contribuente, con tale partecipazione, svolge «*un'attività solo apparentemente caratterizzata da un vincolo di strumentalità o complementarietà alla produzione vitivinicola; ma che in concreto risponde soprattutto ad altri scopi, commerciali o industriali, e che realizza, quindi, utilità non immediatamente connesse all'impresa*



agricola o, comunque, prevalenti rispetto ad essa, di certo non rientranti nello scopo mutualistico che dovrebbe invece sempre caratterizzare l'attività di un consorzio».

1.4 Le conclusioni raggiunte dalla CT-2 sono condivisibili e non risultano scalfite dalle doglianze mosse dalla ricorrente, in quanto, considerato che tra gli scopi statuari della █████ s.p.a. non vi era quello di promuovere in modo specifico i prodotti vitivinicoli della █████ s.c., trattandosi di obiettivi di più largo respiro, finalizzati in termini generali a diffondere sui mercati esteri il *made in Italy*, inteso sia come prodotto che come stile di vita e di commercio (a pag. 16 del ricorso per cassazione è riportato l'art. 5 dello Statuto recante l'oggetto dell'attività della società partecipata), è evidente che non può ritenersi, con tale partecipazione, ancora sussistente il profilo di attività agricola a mutualità prevalente che giustifica l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973.

È pur vero che, ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, c.c., si intendono «*comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione*» dei prodotti agricoli, ma tali attività, per l'appunto, devono essere "esercitate" dal medesimo imprenditore agricolo, nel senso che questi ne deve essere il protagonista diretto, sicché le attività, fra cui quelle di "commercializzazione e valorizzazione", devono innestarsi immediatamente nell'attività dell'impresa agricola, costituendone un tutt'uno.

Questa unitarietà, volta a valorizzare la posizione di centralità dell'imprenditore agricolo, non sussiste nel caso in esame, in ragione dell'autonomia dell'attività della società partecipata e della prevalenza commerciale-industriale di detta attività.



In effetti, con il motivo in esame la ricorrente sollecita un'alternativa ricostruzione della vicenda fattuale ed una rivalutazione nel merito – inammissibili nel presente giudizio di legittimità (Cass. 23/04/2024, n. 10927) - degli elementi istruttori che hanno indotto i giudici d'appello ad escludere, all'esito di un'analitica disamina dei vari profili della partecipazione della contribuente nella [REDACTED] s.p.a., *«i presupposti di fatto e giuridici per un possibile rinvio diretto all'art. 2135 c.c. della descritta partecipazione di [REDACTED] in quella società di capitali»* (pag. 6 della sentenza impugnata).

2. Con il secondo motivo si deduce la «Violazione e falsa applicazione degli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c.; dell'art. 12, L. 16 dicembre 1977, n. 904 e ss. mm.; dell'art. 10, D.P.R. 29 dicembre 1973, n. 601, e 2135 c.c. nonché dell'art. 109 del Tuir in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per aver la Commissione Tributaria di secondo grado, in violazione e/o falsa applicazione delle norme di diritto precitate, e sull'errata applicazione del principio d'inerenza, ritenuto che i costi inerenti le prestazioni promo-pubblicitarie del ristorante stellato lo [REDACTED] [REDACTED] a Trento, aventi ad oggetto la promozione attraverso la vendita agli avventori dei prodotti agricoli della cooperativa, sono inerenti all'attività imprenditoriale di [REDACTED] e quindi non all'attività agricola a mutualità prevalente della stessa, e pertanto ha ritenuto non applicabile alla società cooperativa l'art. 12 della L. 904/77 e l'art. 10 del D.P.R. 601/73, che prevedono rispettivamente la tassazione ai fini Ires sul 20% dell'utile civilistico quale risulta dal risultato di conto economico e l'esenzione da tassazione Ires del reddito prodotto dalle società cooperative agricole».

La ricorrente contesta la statuizione con cui la CT-2 ha ritenuto indeducibili, per difetto di inerenza ex art. 109, comma 5, t.u.i.r., i costi promozionali-pubblicitari sostenuti in relazione al ristorante "[REDACTED] sito in [REDACTED] in [REDACTED] In particolare, si tratterebbe dei



costi derivanti dal canone di locazione del locale del predetto ristorante e dalle relative spese di manutenzione ed arredamento, per un importo complessivo di euro 139.000,00.

La contribuente deduce, invero, che tali costi sono inerenti all'attività di cooperativa agricola dalla stessa svolta, atteso che il predetto locale è stato concesso in comodato gratuito alla [REDACTED] s.r.l., gestore del ristorante "[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]" a fronte dell'impegno di quest'ultima a rendere prestazioni promozionali-pubblicitarie dei vini prodotti dalla contribuente. Tali prestazioni, contrattualmente pattuite, consistono nella esposizione dei prodotti [REDACTED] s.c. con preferenza rispetto ad altri marchi, nella mescita preferenziale di tali prodotti alla clientela durante pasti, aperitivi ed eventi vari, nonché nella continua e costante promozione mediante la preferenziale esposizione e proposizione dei prodotti [REDACTED] s.c.

In sostanza, si tratterebbe di un accordo di *marketing*, con il quale la contribuente, avvalendosi del servizio di ristorazione di un'azienda premiata con stella Michelin, raggiunge l'obiettivo di promuovere i propri prodotti nel circuito enogastronomico, con un ricavo che è legato non solo alla vendita dei vini nel predetto ristorante – rivelandosi, sotto tale profilo, erronea la valutazione di sproporzione tra le prestazioni delle parti contraenti, operata dalla CT-2 - bensì all'eco positiva che ricade sulla contribuente in ragione dell'associazione dei vini dalla stessa prodotti alla ristorazione d'eccellenza garantita dal locale "[REDACTED]"

Per tale motivo, i costi all'uopo sostenuti, in quanto coerenti ed adeguati al progetto pubblicitario posto in essere, sono "inerenti" all'attività d'impresa, essendo comunque connessi all'attività di "alienazione" e "valorizzazione" dei prodotti agricoli conferiti dai soci della contribuente, a prescindere dalla sussistenza effettiva di un ricavo. In ogni caso, la loro eventuale indeducibilità ex art. 109, comma 5, t.u.i.r. è sterilizzata dall'art. 10 d.P.R. n. 601/1973, che prevede l'esenzione da



tassazione dei redditi prodotti dalle cooperative agricole a condizione che gli stessi siano conseguiti mediante, tra l'altro, la manipolazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. La predetta norma prevede, quindi, l'esenzione, ai fini Ires, degli imponibili derivanti dalle variazioni fiscali apportate al risultato dell'esercizio per effetto dell'indeducibilità parziale o totale di componenti negativi, e tale esenzione si verifica contrapponendo alla variazione in aumento, conseguente alla indeducibilità di un costo, una analoga variazione, ma di segno opposto, che di fatto neutralizza la prima.

In sostanza, la base imponibile per la determinazione dell'imposizione diretta delle cooperative agricole è determinata sulla quota del 20% degli utili annuali (art. 12 legge n. 904/1977), mentre il reddito è esente da imposta (art. 10 d.P.R. n. 601/1973).

Ha errato allora la CT-2 a ritenere che, essendo l'attività svolta dalla contribuente di natura extra-agricola, la predetta esenzione non troverebbe applicazione, trattandosi invece di costi di natura "agricola" in quanto diretti a promuovere prodotti derivanti proprio dalla manipolazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli conferiti dai soci.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 La società contribuente è una cooperativa agricola a mutualità prevalente, attiva nel campo della produzione e commercializzazione di vino in qualità di consorzio agricolo. Alla stessa l'Amministrazione finanziaria ha contestato, tra l'altro, la presenza, nella dichiarazione dei redditi, tra le variazioni in diminuzione, di costi "non inerenti" all'attività agricola per euro 139.000,00 (art. 109, comma 5, t.u.i.r.).

In particolare, i costi "non inerenti" discenderebbero dalla locazione di un locale adibito a ristorante e dalle spese di arredamento e manutenzione del medesimo locale. Quest'ultimo è stato concesso in



comodato gratuito dalla contribuente alla [REDACTED] s.r.l., che vi gestisce il ristorante "[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]". La comodataria si è contrattualmente obbligata a rendere prestazioni promozionali-pubblicitarie dei vini prodotti dalla contribuente, tramite una serie di attività consistenti nell'esposizione dei prodotti [REDACTED] s.c. con evidenza rispetto ad altri marchi, nella miscita preferenziale di tali prodotti alla clientela durante pasti, aperitivi ed eventi vari, nonché nella continua e costante promozione mediante la preferenziale esposizione e proposizione dei prodotti [REDACTED] s.c.

La ricorrente giustifica l'inerenza dei predetti costi all'attività di cooperativa agricola dalla stessa svolta assumendo la natura promozionale-pubblicitaria degli stessi, posto che, avvalendosi del servizio di ristorazione di un'azienda premiata con stella Michelin, viene posta in essere un'operazione di *marketing* volta a promuovere i prodotti [REDACTED] s.c. nel circuito enogastronomico, con un ricavo legato non tanto alla vendita dei vini nel predetto ristorante, bensì all'eco pubblicitaria derivante dall'associazione dei vini alla ristorazione d'eccellenza garantita dall'azienda "[REDACTED]".

Avrebbe, quindi, errato la CT-2 sia a ritenere i predetti costi non inerenti all'attività agricola, essendo gli stessi comunque connessi all'attività di "alienazione" e "valorizzazione" dei prodotti agricoli conferiti dai soci della contribuente, sia ad escludere, in ogni caso, l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 10 d.P.R. n. 601/1973, operante anche in relazione ai costi indeducibili.

2.3 Le questioni rientranti nel *thema decidendum*, alla luce del motivo articolato dalla ricorrente, sono essenzialmente due, trattandosi di stabilire, da un lato, se i costi, asseritamente promozionali-pubblicitari, sostenuti dalla [REDACTED] s.c. siano inerenti all'attività agricola dalla stessa svolta, con conseguente deducibilità degli stessi ex art. 109, comma 5, t.u.i.r., e se, dall'altro, anche in caso di accertata indeducibilità degli



stessi, sia comunque operante l'esenzione dalla tassazione prevista per le società agricole dall'art. 10 d.P.R. n. 601/1973.

2.4 Ebbene, in ordine alla prima questione, il comma 5 dell'art. 109 t.u.i.r. prevede, per quanto interessa in questa sede, che *«Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi [...] sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi»*.

Questa Corte, in tema di imposte sui redditi delle società, ha però recentemente sostenuto che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 109, comma 5, t.u.i.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, né potendo assumere rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.

È stato, altresì, precisato che l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono rilevare come elementi sintomatici, ossia come indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa (Cass. 11/08/2025, n. 23095; Cass. 12/07/2024, n. 19232; Cass. 27/01/2023, n. 2599; Cass. 15/11/2022, n. 33568; Cass. 26/09/2018, n. 22938; Cass. 06/06/2018, n. 14579), conformemente peraltro a quanto statuito dalla più recente giurisprudenza unionale (Corte Giustizia, 25/11/2021, C-334/2020, *Amper Metal Kft*).

Ragion per cui l'inerenza di un costo attinente all'attività di impresa non può essere esclusa in considerazione della mera sproporzione o



incongruenza della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed attività d'impresa (Cass. 11/08/2025, n. 23095; Cass. 17/07/2018, n. 18904).

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. 13/02/2025, n. 3747; Cass. 18/08/2022, n. 24880; Cass. 07/04/2022, n. 11324; Cass. 02/02/2021, n. 2224; Cass. 19/12/2019, n. 33915; Cass. 21/11/2019, n. 30366; Cass. 13/11/2019, n. 29404; Cass. 17/07/2018, n. 18904; Cass. 11/01/2018, n. 450). Soltanto quando l'Amministrazione finanziaria ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, può contestare l'inerenza con due modalità: precisamente, da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e, quindi, la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre, dall'altro, può addurre, anche con il ricorso ad indizi, l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa (Cass. 15/11/2022, n. 33568; Cass. 06/07/2021, n. 19168; Cass. 02/02/2021, n. 2224).

In definitiva, dunque, la nozione di inerenza attiene alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass. 12/08/2024, n. 22664; Cass. 17/01/2020, n. 902; Cass. 12/09/2019, n. 29179; Cass. 23/05/2018, n. 12738). Inoltre, l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 t.u.i.r., è riscontrabile non solo se l'attività svolta rientra tra quelle previste nello statuto sociale, circostanza che ha un valore meramente indiziario, ma anche quando essa è destinata, almeno potenzialmente, a produrre utili, potendosi valorizzare spese che, pur



presentando un rapporto debole tra costo ed attività d'impresa, concretamente si rivelino strumentali al progetto imprenditoriale (Cass. 03/04/2024, n. 8739).

2.5 Nel caso di specie, la CT-2, nell'escludere l'inerenza dei costi sostenuti dalla contribuente, si è attenuta ai predetti principi, in quanto ha ritenuto che la spesa sostenuta non fosse giustificata rispetto al fine pubblicitario dedotto, trattandosi di spesa particolarmente consistente, effettuata per consentire ad una società terza di esercitare attività di ristorazione e sostenuta poi senza un reale ed effettivo ritorno economico, in quanto nell'ambito di tale attività di ristorazione i prodotti vitivinicoli della contribuente vengono indicati insieme a vini di altre cantine rinomate e hanno in definitiva *«una rilevanza marginale»* nel contesto dell'offerta complessiva dei prodotti di ristorazione, offerta oltretutto che si rivolge *«ad un numero limitato di consumatori»*. La CT-2 ha, quindi, sostanzialmente escluso che i costi sopportati dalla contribuente potessero avere una finalità promozionale-pubblicitaria, assumendo che *«alla stella Michelin conquistata da quel ristorante, non sono certo associati la produzione e l'offerta dei vini [REDACTED]»* e che il dato offerto dalla ricorrente, in ordine al ricavato della vendita dei vini all'interno del predetto ristorante, non fosse "significativo" *«anche perché una siffatta forma di pubblicità si pone l'obiettivo di raggiungere una platea più ampia di consumatori, con risultati di cui però non c'è alcuna stima [...]»*.

Inoltre, la sproporzione di detta spesa, quale elemento sintomatico della sua "non inerenza" rispetto all'attività statutaria tipica, è stata ulteriormente rafforzata dal rilievo che la [REDACTED] s.c., *«oltre ad accollarsi la spesa del canone di locazione dell'immobile comodato pagato alla proprietaria dell'edificio, di oltre € 139.000,00, sostiene ulteriori costi per il "noleggio" delle sale del ristorante, in occasione di eventi organizzati per le proprie attività di rappresentanza, di circa € 120.000,00, senza che queste spese rappresentino, per le ragioni sin qui esposte, attività svolte*



in concreto nel numero ipotizzato, per promuovere i prodotti del consorzio». In sostanza, il pagamento dell'ingente canone di locazione nemmeno serviva per poter godere dei locali in alcune occasioni, dovendo la contribuente sostenere altri e non esigui costi a tal fine.

In definitiva, dal contenuto complessivo della sentenza della CT-2 emerge che i giudici d'appello hanno ritenuto che la spesa in questione fosse incongrua ed antieconomica, non in termini assoluti, ma rispetto all'attività tipica della cooperativa, in quanto priva di un legame causale con quest'ultima (al paragrafo 3.3 della sentenza impugnata si parla di *"dubbia attività promo-pubblicitaria"*), con conseguente *"non inerenza"* della stessa. La spesa in questione, infatti, è stata ricondotta dai giudici d'appello all'attività extra-agricola svolta dalla contribuente, ossia a quella propriamente imprenditoriale, estranea a quella tipica della cooperativa agricola a mutualità prevalente. Invero, i costi di cui si discute sono in misura assolutamente preponderante volti a finanziare l'attività di ristorazione del locale "██████████" (intero canone di locazione annuale e spese di manutenzione ed arredamento dell'immobile adibito a ristorante) e, presentando un'attinenza del tutto marginale con le dichiarate finalità promozionali-pubblicitarie, esulano dall'oggetto della cooperativa agricola. Secondo i giudici d'appello *«le motivazioni con cui questo Giudice respinge l'appello del Consorzio attengono ad un giudizio di merito dell'attività svolta dalla ricorrente nel caso rappresentato in causa e dal disconoscimento di una sua riferibilità ad attività connesse a quelle dell'imprenditore agricolo [...] così esprimendo un giudizio essenzialmente di carattere qualitativo sull'inerenza dei costi contabilizzati, ove l'incongruenza e antieconomicità della spesa hanno assunto un maggiore valore indiziario di un'operazione che non è stata ritenuta correlata ad un'attività, che la parte voleva indebitamente fosse qualificata come propria di una società cooperativa agricola»* (così a pag. 9 della sentenza impugnata).



Non sussiste, quindi, la dedotta violazione di legge, avendo la CT-2 congruamente motivato, nel rispetto del criterio di riparto degli oneri probatori, in ordine alla mancanza di "inerenza" dei costi dichiarati dalla ricorrente, operando una valutazione di merito che non risulta sindacabile in sede di legittimità se non nei limiti di cui al n. 5 dell'art. 360, primo comma, c.p.c., motivo però estraneo alle doglianze della contribuente.

2.6 Per quanto attiene, poi, all'asserita violazione dell'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, questa Corte ha precisato, in tema di agevolazioni tributarie, che le cooperative agricole possono beneficiare dell'esenzione dall'Ires anche per le attività agricole connesse, ai sensi dell'art. 10 citato (nella formulazione modificata dall'art. 2, comma 8, della legge n. 350/2003), purché le stesse siano svolte prevalentemente nei confronti dei soci e non di terzi (Cass. 20/07/2018, n. 19351).

Nel caso di specie, i costi dichiarati dalla contribuente attengono alla locazione di un immobile ed alle spese di arredamento e manutenzione dello stesso, e sono stati sostenuti non nell'interesse dei soci, bensì di una società terza, alla quale è stato concesso in comodato l'immobile cui si riferiscono le spese, che, pertanto, non presentano una diretta attinenza con l'attività di cooperativa agricola svolta nell'interesse dei soci medesimi, ragion per cui non è applicabile l'esenzione invocata dalla contribuente.

3. Con il terzo motivo si deduce la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver la Commissione Tributaria di secondo grado, in violazione e/o falsa applicazione delle norme di diritto precitate, in violazione del diritto alla detrazione, ritenuto che le prestazioni promozionali pubblicitarie del ristorante stellato lo "██████████" a Trento, non costituiscano per il consorzio operazioni imponibili con diritto alla detrazione dell'I.V.A.».



La ricorrente assume di aver contestato, fin dal primo grado di giudizio, il disconoscimento della detraibilità dell'Iva assolta sui costi, di cui al secondo motivo del ricorso per cassazione, sostenuti per il contratto di comodato con la ██████████ s.r.l. La CT-2, invero, assecondando quanto dedotto dall'Ufficio, ha ritenuto che tali costi difettassero del requisito dell'inerenza, sebbene l'antieconomicità ravvisata non potesse incidere sul diritto alla detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, trattandosi di attività comunque inerente a quella d'impresa svolta dalla ██████████ s.c., al di là del suo inquadramento in quella agricola o extra-agricola.

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 Questa Corte ha statuito, in materia di Iva, che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'imposta di cui sono debitori quella dovuta o versata a monte per l'acquisto di beni o servizi prestati non può, in linea di principio, subire limitazioni, in quanto essenziale ad assicurare la neutralità fiscale del tributo, sicché è irrilevante che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore a quello normale di mercato, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri, sulla base di elementi oggettivi, che la detrazione sia invocata fraudolentemente o abusivamente, assumendo l'antieconomicità quale valore indiziario della falsità dell'operazione o del prezzo o di non inerenza del bene o del servizio acquistati all'attività espletata (Cass. 26/05/2025, n. 13928).

3.3 Nel caso di specie, la CT-2 ha escluso la detraibilità dell'Iva inerente ai costi (asseritamente) promo-pubblicitari in ragione della "non inerenza" degli stessi rispetto all'attività agricola svolta dalla cooperativa contribuente, richiamando quanto già dedotto in relazione alla non deducibilità di tali costi ai fini Ires.

Tale statuizione non è condivisibile, in quanto l'Iva, di cui si chiede la detrazione, attiene comunque a dei costi riferiti all'attività imprenditoriale,



sia pure extra-agricola, svolta dalla contribuente, come sostenuto dalla stessa CT-2. Ed invero, il diritto del contribuente alla detrazione dell'Iva, fondandosi sul principio di neutralità dell'imposta, muove da presupposti diversi da quelli della deducibilità dei costi di impresa, sicché alla indeducibilità non consegue automaticamente l'indetraibilità, prevista, ad esempio, nelle ipotesi di operazioni fittizie o inesistenti (Cass. 05/07/2018, n. 17619; Cass. 17/07/2020, n. 15288).

4. In definitiva, va accolto il terzo motivo, rigettati il primo ed il secondo, con cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Trento, che, in diversa composizione, si atterrà ai principi esposti e provvederà anche alla liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati il primo ed il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Trento, in diversa composizione, alla quale demanda anche la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 gennaio 2026.

Il Presidente

Federico Lume

