Sentenza del 05/12/2018 n. 31405 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza del 12.7.2010 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha respinto l'appello avverso la sentenza n. 102/29/2009 della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso, proposto da D. S.r.L., avverso l'avviso di accertamento IRPEG ed IRAP, di importo complessivamente pari ad Euro 132.934,00, per essere stati ritenuti indeducibili, dall'Ufficio, i costi per "management fee" portati da quattro fatture, emesse dalla società.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a due motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e/o falsa applicazione" dell'art. 2697 c.c. e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, commi 1 e 5 per avere la CTR ritenuto assolto, dalla contribuente, "l'onere della prova... mediante la produzione del contratto con la consociata FCB WW di New York, e mediante l'"ulteriore corposa documentazione"", nonostante la genericità della suddetta documentazione.

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omessa e insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi", non avendo la CTR illustrato "se la documentazione fornita dalla società e proveniente dalla società inglese provasse che le attività ivi rappresentate erano collegate al contratto per prestazioni infragruppo con la società statunitense, avente effetto dall'1.1.2003".

La società D.S.r.L. si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale, ed ha proposto ricorso incidentale condizionato.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omesso esame di documenti decisivi in merito alla valutazione della congruità (o meno) dell'oggetto indicato nelle quattro fatture in contestazione".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53" per avere la CTR respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello, formulata dalla contribuente, per carenza di specifici motivi d'impugnazione.

Con il terzo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, riproponendo i motivi di appello condizionato, ritenuti assorbiti dalla CTR nella sentenza impugnata, "violazione

e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42" per avere la CTP respinto l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione.

Con il quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riproponendo i motivi di appello condizionato, ritenuti assorbiti dalla CTR nella sentenza impugnata, "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16" per avere la CTP respinto l'eccezione di nullità dell'atto di irrogazione delle sanzioni per difetto di motivazione.

La società contribuente ha, altresì, illustrato le proprie ragioni con memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1.1. Il primo motivo di ricorso è fondato.

1.2. La CTR, premesso che la prova della deducibilità dei costi afferenti a servizi infragruppo per attività effettuate da società consociata statunitense FCB Worldwide LLC, spettava alla parte contribuente, osservava che l'onere doveva ritenersi essere stato assolto dalla contribuente in ragione della produzione del contratto in base al quale i servizi erano stati resi alla società "nell'ambito delle strategie operative del gruppo multinazionale e...(della)... restante copiosa documentazione" prodotta dalla società, osservando che ciò costituiva "più di un mero indizio della presenza in concreto dei suddetti requisiti per la deducibilità del costo".

1.3. Orbene, costituisce ius receptum il principio secondo cui - qualora la società capofila di un gruppo d'imprese, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e di ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala, fornisca servizi e curi direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo ripartendone i costi fra le affiliate - l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinchè il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile ai fini delle imposte dirette e IVA contestualmente assolta sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata (cfr. Cass. 8808/12 e 26851/09, 14016/99).

1.4. In quest'ottica, è quindi possibile affermare che spetta al contribuente, secondo i criteri generali, fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante, tra i quali l'effettiva utilità dei costi stessi per la controllata, anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso stretto (cfr. Cass. 1133/01, 11770/00, 10662/00, 11648/00).

1.5. Va precisato che quella che viene in riguardo non è tanto la forfetizzazione percentuale dei costi riaddebitati dalla capogruppo alle controllate; infatti già le Guidelines OCSE, in materia di prestazione di servizi infragruppo, al p.7.25 indicano che "la ripartizione (dei costi) può essere fondata sul volume d'affari" e al p.7.27 chiariscono che, però, "quando si utilizza un metodo dì imputazione indiretto, la relazione tra costi e servizi appare poco chiara e pertanto può essere difficile valutare il beneficio ottenuto".

1.6. Ne deriva la legittimità della prassi amministrativa (C.M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980) che fondatamente subordina la deducibilità dei costi derivanti accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreements) all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività d'impresa esercitata dalla controllata e al reale vantaggio che deriva a quest'ultima, senza che rilevino in proposito quelle esigenze di controllo della capogruppo, peculiari della sua funzione di shareholder.

1.7. In siffatta prospettiva non è sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi fornite dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, dovendo emergere specificamente quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio.

1.8 Nella specie, con riguardo ai servizi concretamente forniti alla società contribuente dalla consociata estera, manca una specifica selezione e disamina dei documenti prodotti dalla contribuente, ritenuti rilevanti ai fini del decidere, essendosi limitata, la CTR, ad attribuire rilevanza al solo contratto relativo ai servizi infragruppo ed a "restante copiosa documentazione", che sarebbe stata prodotta dalla contribuente, senza alcun approfondimento al riguardo, tanto più necessario avendo la stessa CTR riconosciuto la "evidente genericità delle 4 fatture in contestazione, non indicanti specificamente la prestazione dei servizi a fronte dei quali la erogazione sarebbe avvenuta".

1.9. La CTR non ha quindi dato corretta applicazione ai principi dianzi illustrati, poichè non ha indicato gli elementi probatori, che dovevano essere forniti dalla contribuente, a dimostrazione dell'inerenza e della utilità economica dei costi in contestazione, limitandosi a considerazioni, del tutto sganciate dai complessi criteri di valutazione che le contestazioni sui "costi infragruppo" e l'articolato apparato probatorio documentale necessariamente involgono, quali quella secondo cui "non può operarsi... la contestazione sul fronte della opportunità delle strategie aziendali trattandosi di ambito non sindacabile... della libertà di impresa".

1.10. La CTR non si è dunque conformata ai principi dianzi illustrati, avendo riconosciuto la deducibilità dei suddetti costi sulla base della sola documentazione degli accordi infra-gruppo, senza alcuna valutazione del reale vantaggio conseguito dalla controllata e. dell'effettiva utilità tratta dalla medesima (cfr. Cass. 14016/1999).

2. L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo, con il quale si censura la medesima statuizione per carenza dell'impianto motivazionale.

2.1. Il ricorso incidentale è inammissibile, in quanto, anche se qualificato come condizionato, presuppone la soccombenza e non può, quindi, essere proposto dalla parte che sia risultata, come nel presente caso, completamente vittoriosa nel giudizio di appello; quest'ultima, del resto, non ha l'onere di riproporre le domande e le eccezioni non accolte o non esaminate dal giudice d'appello, poichè l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta la possibilità che dette domande o eccezioni vengano riesaminate in sede di giudizio di rinvio.

3. Spetterà, inoltre, al giudice di rinvio delibare la questione degli effetti dello ius superveniens di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 15, comma 1, lett. a), sulla determinazione delle

sanzioni.

4. Sulla base di quanto sin qui esposto, va accolto il primo motivo di ricorso principale, assorbito il secondo, e va dichiarato inammissibile il ricorso incidentale; ne discende che la sentenza della Commissione Tributaria Regionale impugnata debba essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso principale proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della società D. S.r.L., assorbito il secondo; dichiara inammissibile il ricorso incidentale proposto dalla società contribuente; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 26 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza