Sentenza del 27/12/2018 n. 33402 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, con due motivi, ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 396/14/11, depositata il 24.05.2011 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio. Ha rappresentato che il contenzioso traeva origine dal processo verbale di constatazione redatto da militari della GdF e dal conseguente avviso di accertamento n. (---) relativo all'anno d'imposta 2004, con il quale erano ripresi a tassazione costi ritenuti non deducibili per Euro 87.585,62, accertando pertanto maggiori imposte ai fini Ires e Irap e comminando le relative sanzioni per il complessivo importo di Euro 65.400,00.

Seguiva il contenzioso, nel quale la società reclamava l'inerenza dei costi giustificati dal riassetto del gruppo societario di appartenenza, avente per capofila la società Par-Tec, la quale aveva accentrato su di sè tutti i servizi amministrativi e gestionali, sostituendo poi i consigli di amministrazione delle società controllate con amministratori unici. Rispetto a questo riassetto sosteneva che la fattura emessa dalla capofila e portante i costi contestati alla Babel era relativa alla attività di coordinamento, consulenza e controllo esplicati dalla Par-Tec, posti a carico della Babel. L'Ufficio invece contestava l'inerenza dei costi, implicante la prova della sussistenza del rapporto tra servizi forniti e servizi necessari alla gestione, nonchè il collegamento tra quei servizi e l'attività economica esercitata.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza del 28.09.2009, accoglieva il ricorso della contribuente. L'Agenzia adiva la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che con la sentenza ora impugnata rigettava l'appello.

L'Ufficio censura la sentenza:

con il primo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver considerato che, una volta assolto l'onere di dimostrare fatti costitutivi della maggior pretesa tributaria da parte dell'amministrazione finanziaria, gravava sul contribuente la prova dell'inerenza e della deducibilità dei costi;

con il secondo motivo per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver deciso la controversia con affermazioni astratte e prive di riferimenti concreti al fatto controverso.

In conclusione ha chiesto la cassazione della sentenza.

Si è costituita la società, invocando la correttezza delle statuizioni del giudice regionale, fondate sugli elementi di riscontro forniti dalla contribuente. Ha pertanto chiesto il rigetto del ricorso.

Alla pubblica udienza del 14 marzo 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

I due motivi di ricorso possono essere trattati unitariamente, perchè con entrambi si critica la sentenza per aver ritenuto fondate le ragioni della contribuente, che contestava la ripresa a tassazione di costi ritenuti invece indeducibili dalla Amministrazione.

A fronte della statuizione del giudice regionale l'Ufficio reputa violati i principi che governano la ponderazione e ripartizione dell'onere probatorio, nonchè la sufficienza della motivazione su questioni controverse e decisive.

Nella sentenza il giudice regionale descrive sommariamente il nuovo assetto organizzativo dei rapporti tra la società capogruppo e le sue controllate, tutte operanti nel settore dell'informazione tecnologica, e la finalità di integrazione delle sinergie perseguita tra le stesse anche al fine del contenimento dei costi operativi; evidenzia che il consiglio di amministrazione della Par-Tec si è posto alla "guida dell'attività gestionale per tutto il gruppo fornendo anche servizi alle società e svolgendo attività per conto della società controllata"; fa quindi rinvio, con cenni sostanzialmente generici, ai principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in merito alla valutazione della deducibilità dei costi; quindi afferma che la presunta non economicità dei costi non può da sola costituire un sintomo indiziario assorbente in ordine al loro recupero a tassazione, essendo l'Amministrazione onerata della dimostrazione della estraneità della spesa alla formazione del reddito d'impresa, concludendo che "nel caso specifico l'Ufficio si è limitato a valutare l'antieconomicità di una operazione senza considerare il contesto nel quale, come ha dimostrato il contribuente, l'operazione stessa è stata effettuata e senza tenere conto che l'imprenditore è stato ricondotto a tale strategia in base alle operazioni imprenditoriali (descritte in premessa) rispetto alle quali la singola operazione oggetto di valutazione da parte dell'ufficio costituisce solo un tassello; circostanza questa che non consente una valutazione autonoma della fattispecie".

Occorre allora valutare se lo sviluppo argomentativo del giudice regionale sia rispettoso dei canoni di riparto dell'onere della prova e se comunque la motivazione abbia tenuto conto delle questioni rilevanti proposte dalle parti a sostegno delle rispettive ragioni.

La giurisprudenza di legittimità in riferimento alla inerenza dei costi, soprattutto in materia di Iva ma con principi generalmente validi per tutte le imposte, ha ripetutamente chiarito il perimetro entro cui riconoscerne la deducibilità, affermando in particolare che il contribuente che intende portare in detrazione l'I.V.A. è comunque onerato della prova della "congruità della spesa", da valutarsi in relazione al titolo ed alla entità delle prestazioni ricevute (Cass., Sez. 5, sent. n. 12663 del 2012). Ma, ai fini che qui più interessano, è stato soprattutto affermato che qualora la società capofila di un gruppo di imprese, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e 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 detraibile ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (Cass., Sez. 5, sent. n. 23164 del 2017; sent. 16480 del 2014; sent. 26851 del 2009). Dunque l'onere della prova incombente sulla società controllata relativamente ai servizi e alle attività di interesse comune forniti dalla capofila richiede non solo un generico riferimento ai servizi ottenuti ed alle utilità conseguite, ma più dettagliatamente una obiettiva determinabilità ed una adeguata documentazione, ai fine della dimostrazione della congruità della spesa in rapporto ai servizi ottenuti. Ciò trova fondamento nella ovvia considerazione che non è sufficiente dimostrare la relazione tra spesa e servizio, qualunque essa sia, ma occorre un rapporto tra il costo e l'utilità stessa conseguibile da quel costo. Il che introduce un giudizio di valore non solo utilizzabile per negare inerenza a spese finalizzate esclusivamente al conseguimento di vantaggi fiscali, ma anche per valorizzare spese che concretamente, in prospettive di ampia visione, si rivelino utili, in una accezione ampia, al progetto imprenditoriale. Tali conclusioni sono coerenti non solo quando si valuti l'inerenza secondo il criterio tradizionale, ancorato al rapporto tra costo e requisiti di congruità e vantaggiosità dello stesso, ma anche se voglia privilegiarsi la nozione di reddito d'impresa, esprimendo la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, con esclusione di quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, in un giudizio dunque di carattere qualitativo e non quantitativo (cfr. Sez. 5, ord. n. 450 del 2018).

Rapportando questi principi al caso di specie, appare che la sentenza non ne abbia fatto corretta applicazione. In essa si riportano notizie, alquanto generiche, sulla ristrutturazione organizzativa dei rapporti infragruppo, in particolare sul nuovo assetto degli organi di vertice delle rispettive società, si riporta altrettanto genericamente che la capofila sia divenuta, attraverso il suo consiglio di amministrazione, la guida dell'attività gestionale di tutte le controllate, senza però in questo caso neppure accennare, almeno a titolo di esempio, a quali attività e servizi concretamente ci si riferisce; quindi critica l'accertamento fiscale, a suo dire fondato esclusivamente sulla supposta antieconomicità dei costi riportati a carico della Babel dalla capofila, affermando per un verso che trattasi solo di un singolo sintomo di incoerenza dei costi, che andava integrato da altri elementi, e ponendo a carico dell'Ufficio l'ulteriore onere della prova.

Ebbene, tale ragionamento contrasta pienamente con i principi riportati e ripetutamente affermati nella giurisprudenza di legittimità, che, a fronte di elementi che evidenzino la non inerenza dei costi, quali di certo può argomentarsi dalla antieconomicità dei medesimi, pone a carico della società controllata l'onere di provare la loro utilità e congruenza rispetto ai servizi ricevuti, o, per quanto chiarito, consenta di verificarne la qualità. Erra dunque in diritto la sentenza del giudice regionale nelle affermazioni di principio in ordine al riparto dell'onere della prova, laddove fa cenno esclusivamente a notizie generiche sul complessivo riassetto organizzativo del gruppo, ma poi in concreto manca di ogni riferimento più specifico ai servizi dei quali ha goduto la controllata Babel.

La sentenza inoltre pecca di insufficienza motivazionale rispetto a fatti controversi e decisivi per il giudizio. Nel caso di specie la Amministrazione, nei passaggi dell'atto d'appello riportato in ricorso in ossequio al principio di autosufficienza, aveva ampiamente esposto le carenze e incongruenze delle suddette spese, evidenziando ad esempio come non fossero distinte le spese di coordinamento e pianificazione, che avrebbero dovuto restare a carico della capofila se richiestane l'intera deducibilità, mentre non appariva comprensibile in quale misura la singola Babel (tra le tante controllate) ne avesse beneficiato; aveva evidenziato la antieconomicità dei costi posti interamente a carico della odierna controricorrente; aveva lamentato la assenza di indici rivelatori di connessione oggettiva tra le spese ed i servizi prestati, ed in primo luogo la carenza di documentazione attestante quali servizi fossero stati erogati, l'assenza di un contratto a monte, ai fini della imputazione in contabilità degli oneri da sopportare, l'assenza di rapporti conclusivi sulla concreta attività espletata.

A fronte di tutti questi rilievi, non un solo cenno è contenuto in sentenza sulle valutazioni cui pure il giudice regionale era tenuto, perchè trattasi di elementi di riscontro portati dalla Amministrazione che meritavano l'esame del giudice d'appello ai fini della decisione. D'altronde nel controricorso la società elenca dettagliatamente dei servizi, che però non è dato comprendere se già riportati negli atti processuali relativi alle precedenti fasi di merito e che, se tempestivamente già introdotti nei documenti processuali, avrebbero potuto contribuire a chiarire l'intera vicenda, risolta invece dal giudice regionale con violazione dei principi relativi al riparto dell'onere della prova e con motivazione insufficiente.

La sentenza va pertanto cassata, con rinvio del processo alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che attenendosi ai principi enucleati in ordine al riparto dell'onere dalla prova deciderà in diversa composizione anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza