

# Sentenza del 10/02/2023 n. 4265 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

1. Con sentenza n. 3913/38/14 del 14/07/2014 la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e respingeva l'appello incidentale proposto da Carrefour Property Italia Srl a socio unico (di seguito Carrefour) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito CTP) n. 327/08/13, che aveva, a sua volta, accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti dell'avviso di accertamento per IRPES, IRAP e IVA relative all'anno di imposta 2007.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR, con l'atto impositivo l'Amministrazione finanziaria aveva negato la deducibilità di alcuni costi (costi di urbanizzazione, ritenuti non di competenza; quota dei costi ripartiti dalla controllante Carrefour Italia Spa in ragione degli accordi interni) e procedeva alla conseguente rettifica del reddito d'impresa.

1.2. La CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate e rigettava l'appello incidentale della società contribuente evidenziando che: a) le opere di urbanizzazione primaria e secondaria non erano mai state realizzate, sicchè i relativi costi non potevano essere portati in detrazione; b) la società contribuente non aveva provato che l'attività concernente i servizi addebitati a Carrefour da parte della controllante era stata realmente svolta e che i costi relativi a tale attività erano congrui o, comunque, non superiori a prestazioni di servizi similari; c) circa i costi dell'attività dei sig.ri A.A., B.B. e C.C., pure addebitati pro quota alla società contribuente dalla capogruppo, non risultava possibile, allo stato degli atti, verificare in che cosa i servizi consistevano e quantificare, conseguentemente, la congruità del costo.

2. Avverso la sentenza della CTR Carrefour proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. L'Agenzia delle entrate resisteva in giudizio con controricorso.

4. Con ordinanza resa a seguito dell'adunanza camerale del 14/04/2021, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

5. Carrefour depositava memoria ex art. 378 c.p.c.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, riferentesi alle spese addebitate a vario titolo dalla controllante e considerate indeducibili dall'avviso di accertamento, Carrefour contesta, in relazione all' art.

360 c.p.c. , comma 1, n. 3 : a) l'illegittimità e l'inconferenza dell'approccio adottato in sede di accertamento e confermato dai giudici di appello con riferimento al concetto di inerenza, che investirebbe solo la qualità e non anche la quantità dei costi sostenuti; b) la violazione degli artt. 1362 e 1363 c.c. , nonchè del D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917 art. 109, comma 5, (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) avendo la CTR erroneamente interpretato il contratto stipulato da Carrefour con la controllante, che prevedrebbe un corrispettivo unitario per i servizi resi in favore della controllata, servizi per i quali il corrispettivo pattuito sarebbe comunque congruo; c) violazione dell' art. 112 c.p.c. , dell' art. 109 TUIR , dell'art. 5 del D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, dell'art. 19 del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, avendo i giudici di appello sindacato la deducibilità dei costi riaddebitati dalla controllante alla controllata sotto il profilo, mai oggetto di giudizio, della effettività e della congruità del riaddebito, anzichè valutare la correttezza del criterio di ripartizione utilizzato;

d) violazione e falsa applicazione dell' art. 110, comma 7, TUIR , evidenziando che il concetto di valore normale della prestazione non sarebbe utilizzabile con riferimento ai rapporti tra due soggetti residenti.

## 2. La complessa censura è inammissibile.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante è subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, sulla quale grava l'onere di specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante" ( Cass. n. 17535 del 28/06/2019 ; Cass. n. 19001 del 06/07/2021 ; si veda, altresì, Cass. n. 13572 del 19/05/2021 ), non potendo "ritenersi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate - quali le attività direzionali, amministrative, legali e tecniche - e la fatturazione dei corrispettivi" ( Cass. n. 8001 del 22/03/2021 ).

2.2. Orbene, con riferimento ai costi addebitati dalla controllante alla controllata per prestazione di servizi, come da contratto regolante il rapporto inter partes, la CTR ha accertato, in punto di fatto, che la società contribuente non ha provato che detti costi riguardino un'attività di servizi realmente svolta.

2.3. A fronte di tale accertamento in fatto, Carrefour discetta sul concetto qualitativo e non quantitativo di inerenza (profilo sub a), svolgendo considerazioni in gran parte anche condivisibili (cfr. Cass. n. 22938 del 26/09/2018 ; Cass. n. 18904 del 17/07/2018 ; Cass. n. 450 del 11/01/2018 ), ma che non sono idonee a superare l'affermazione concernente l'inesistenza stessa dei servizi resi.

2.3.1. In altri termini, il concetto di inerenza del costo ai fini della sua deducibilità presuppone la sua esistenza, esistenza che la CTR ha negato con accertamento di fatto che non può essere messo in discussione con la proposizione di una censura di violazione di legge.

2.4. Nè è idonea a tale scopo la contestazione della violazione dei canoni ermeneutici di interpretazione del contratto (censura sub b): ciò sia perchè una simile affermazione difetta di autosufficienza con riferimento alla puntuale trascrizione delle clausole contrattuali rilevanti ai fini della corretta interpretazione del contratto (che non è stato nemmeno allegato); sia perchè a fronte dell'accertamento in fatto in ordine all'inesistenza dei servizi resi, a nulla vale obiettare che per tutti i servizi sia stato pattuito un corrispettivo unitario, in assenza della prova che detti servizi siano stati effettivamente erogati.

2.5. Con riferimento, invece, ai costi concernenti le prestazioni rese dai sig.ri A.A., B.B. e C.C., la CTR ha evidenziato che "non risulta possibile, allo stato degli atti, sia verificare in che cosa in effetti siano consistiti tali servizi (n.d.r.: di alta direzione e strategie del gruppo), che quantificare e conseguentemente verificare la congruità del costo addebitato alla contribuente", costi da valutare, nei rapporti tra controllata e controllante, secondo il criterio del "valore normale", in ordine al quale Carrefour non avrebbe assolto al proprio onere probatorio.

2.6. A fronte di tale motivazione in fatto, la società contribuente afferma, in buona sostanza, che i costi non sarebbero stati contestati dall'Agenzia delle entrate, in quanto nel contesto dell'avviso di accertamento si contesterebbe unicamente la corretta applicazione del criterio di ripartizione degli stessi, con conseguente vizio di ultrapetizione (censura sub c).

2.6.1. La superiore censura difetta, peraltro, di specificità in quanto non sono compiutamente trascritti nè l'avviso di accertamento (nemmeno allegato al ricorso), nè le domande specificamente poste dalle parti nei gradi di merito, sicchè l'esistenza del menzionato vizio non può essere in alcun modo delibata.

2.7. A fronte della evidenziata incertezza dei costi, che li rende di per sè indeducibili, è del tutto superfluo discutere della ulteriore questione concernente il cd. valore normale (censura sub d).

3. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 83 e 86, commi 1 e 2 , e ART. 109, comma 1 , TUIR , nonchè del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 3 .1. Con riferimento agli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria, il cui costo è stato ritenuto indeducibile dall'Amministrazione finanziaria per difetto di competenza, si evidenzia che la CTR non avrebbe considerato che: a) v'è un provvedimento di archiviazione del giudice per le indagini preliminari, che avrebbe ritenuto pienamente rispettato il principio di competenza; b) i costi dovrebbero essere correlati ai ricavi, così da essere dedotti nel medesimo esercizio; c) i costi sarebbero certi e determinati già nell'anno d'imposta 2007.

4. Il motivo è fondato nei termini di cui subito si dirà.

4.1. Ai sensi dell' art. 109, comma 1, TUIR , "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, (...), concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni".

4.2. La CTR ha applicato la superiore regola nel modo che segue: a) i costi relativi agli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria non sarebbero correlati ai ricavi, non essendo per loro natura inerenti al reddito d'impresa; b) detti costi non sono stati sostenuti, non essendo state le opere realizzate, sicchè non sarebbero di competenza dello stesso esercizio dei ricavi conseguiti.

4.3. In realtà, la prima affermazione si scontra con il principio per il quale i costi concernenti le opere di urbanizzazione, in quanto funzionali all'ottenimento delle licenze edilizie e commerciali, non possono che essere ricollegati ai ricavi dell'operazione commerciale che li contempla (sia pure con riferimento ad una fattispecie non sovrapponibile si veda Cass. n. 13633 del 30/05/2018 ).

4.4. Del resto, anche il principio contabile OIC 16, di indubbia valenza a fini interpretativi, sottolinea il legame di accessorietà esistente tra le immobilizzazioni materiali e i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria (punto 33).

4.5. Nel caso di specie, i costi concernenti gli oneri di urbanizzazione sono stati presi espressamente in considerazione dal contratto tra Carrefour e Società Sviluppo Commerciale Srl , tanto che la realizzazione delle dette opere costituiscono il presupposto per l'ottenimento delle licenze edilizie e commerciali di cui alla convenzione stipulata con il Comune di (---). Non può, pertanto, essere messa seriamente in discussione la correlazione di detti costi con i ricavi derivanti dal prezzo pattuito e corrisposto, emergendo il rapporto di accessorietà con chiarezza dal menzionato contratto.

4.6. Sotto il secondo profilo, occorre considerare che la regola posta dall' art. 109, comma 1, TUIR "mira a temperare la necessità di computare tutte le componenti dell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare, sicchè tale regola va interpretata nel senso che il dovere di conteggiare dette componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione" ( Cass. n. 36600 del 25/11/2021 ).

4.7. E, poichè, nel caso di specie, il costo per oneri di urbanizzazione, in quanto contrattualmente previsto, era anche noto nel suo ammontare al momento della presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2007, deve ritenersi che, indipendentemente dall'effettività della spesa conseguente alla realizzazione delle opere, detto costo è stato correttamente imputato dalla società contribuente al medesimo esercizio in cui sono stati conseguiti i ricavi, diversamente da quanto affermato dalla CTR (che fa erroneamente riferimento alla necessità che i costi debbano essere anche sostenuti).

5. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 febbraio 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza