

Sentenza del 06/03/2024 n. 6100 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Componenti negative del reddito d'impresa - Spese -deduzione -ammissibilità -esercizio di competenza - criteri di congruità- relazione società di revisione - rilevanza limiti.

Massima:

In tema di reddito d'impresa le spese e gli altri componenti negativi (i costi) sono ammessi in deduzione, se e nella misura in cui risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza, che, specie quando si tratti accertare fatti che non possono essere dimostrati analiticamente, costituisce, quale parte del bilancio, fonte rilevante di informazioni e può essere verificato dall'Amministrazione finanziaria secondo i criteri di congruità e di coerenza, tenendo conto, altresì, della relazione della società di revisione, a sua volta mezzo di prova rilevante, in ragione dei profili del controllo pubblicistico e della responsabilità civile e penale del revisore, e confutabile soltanto mediante la produzione di documenti che dimostrino l'errore o l'inadempimento del revisore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione regionale del F V - G, a seguito di p.v.c., emetteva, nei confronti di Gru Comedil Srl, esercente l'attività di fabbricazione di gru, argani, verricelli, elevatori e simili, e della consolidante Terex Italia Srl, un avviso di accertamento per l'anno 2008 con cui effettuava i tre seguenti rilievi:

- riprendeva a imposizione a fini Ires una sopravvenienza attiva, ai sensi degli artt. 88 , 101 e 106 t.u.i.r. , derivante dall'indebita utilizzazione del fondo svalutazione crediti, costituito negli esercizi precedenti, a copertura di un'asserita perdita del credito vantato nei confronti del cliente svizzero Alta Ltd.;

- riprendeva a imposizione a fini Ires i costi di regia imputati alla prima dalla società capogruppo Terex Corporation, ritenendo che la documentazione Ceteris prodotta dalla società non fornisse

alcun valido elemento probatorio per il capitolo di spesa denominato Terex Cranes, i cui costi, a differenza di altri, risultavano imputati genericamente, senza indicazione delle attività svolte, del personale addetto e delle ore impiegate, e senza documentazione aggiuntiva rispetto alla relazione della società di revisione, che tali elementi pure non indicava, genericità che rendeva impossibile verificare l'effettiva utilità per la società italiana e anche se le spese sostenute fossero deducibili nell'ordinamento italiano;

- riteneva indeducibili le spese sostenute per operazioni con alcune imprese site in paesi a fiscalità privilegiata, ai sensi dell' art. 110, commi 10 e 11 , t.u.i.r.

2. La CTP di Trieste accoglieva in parte il ricorso della società contribuente, annullando il primo rilievo e in parte il terzo rilievo, rigettandolo quanto al secondo rilievo.

3. La CTR del Friuli Venezia-Giulia rigettava l'appello principale dell'Agenzia e accoglieva l'appello incidentale della società, annullando l'accertamento integralmente, tranne che per la ripresa dei costi con la società Neelam International.

In particolare, i giudici d'appello rigettavano i motivi dell'appello erariale:

- quanto all'eccezione di tardività dell'originario ricorso, spedito senza precisa indicazione dell'Agenzia delle entrate quale destinatario, consegnato quindi alla Regione Friuli Venezia Giulia e pervenuto per le vie brevi all'Agenzia, evidenziavano infatti che, sebbene non fosse chiaramente indicato il destinatario della raccomandata con cui era stato spedito il ricorso, l'indirizzo era corretto e l'errore era addebitabile all'agente postale che aveva consegnato ad un indirizzo diverso; l'atto era comunque pervenuto al destinatario sanando ogni eventuale nullità;

- quanto alla sopravvenienza derivante dall'indebita utilizzazione del fondo svalutazione crediti, costituito negli esercizi precedenti, a copertura di un'asserita perdita del credito verso il cliente svizzero Alta Ltd., ritenevano che, non avendo la società imputato la perdita a conto economico, il comportamento era fiscalmente irrilevante e che comunque il cliente era inesistente in Svizzera come emergeva dalla lettera del legale svizzero;

- quanto ai costi sostenuti per operazioni con imprese in paesi black list, che queste svolgevano effettiva attività commerciale e le operazioni rispondevano ad un effettivo interesse economico e avevano avuto esecuzione.

I giudici d'appello accoglievano invece i motivi dell'appello incidentale:

- integralmente, quanto ai costi di regia, evidenziando che la società avesse provato certezza e determinabilità dei costi, producendo il contratto di servizi, il report della società di revisione, le fatture emesse da Terex, gli estratti conto, i prospetti di suddivisione delle Corporate Charge e, con specifico riferimento al centro di costo in discussione, la certificazione della società di revisione che evidenziava la natura del servizio reso, i criteri di ripartizione e l'effettività dei costi sostenuti con annesse schede contabili; che la relazione della società di revisione, in forza dei profili di controllo pubblicistico e di responsabilità penale e civile del revisore, poteva essere privata dalla forma dimostrativa dei fatti attestati solo con una prova contraria documentale idonea a provare che il revisore fosse incorso in errore o inadempimento; che i costi delle

management fees risultavano da un accordo scritto che conteneva il dettaglio delle prestazioni rese e il criterio di ripartizione il che doveva far ritenere quindi l'inerenza, ai sensi dell' art. 109, comma 5 , t.u.i.r. , che non può ritenersi limitata alla presenza di un nesso di causa effetto tra costi e ricavi ma va riferita all'oggetto dell'impresa; richiama la giurisprudenza di legittimità sull'idoneità della relazione della società di revisione a fornire la prova della certezza e determinabilità dei costi;

- parzialmente, quanto ai costi sostenuti con alcune imprese in paesi black list, trattandosi di soggetti che svolgevano effettiva attività commerciale e di operazioni rispondenti ad un effettivo interesse economico e che avevano avuto esecuzione.

4. Contro tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate con nove motivi.

La società resiste con controricorso.

L'avv. Manuela Scuccato, procuratore della società, ha depositato atto di rinuncia al mandato.

Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte per il rigetto del ricorso.

La causa è stata discussa alla pubblica udienza del 12/01/2024.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce violazione degli artt. 115 , 116 , 132, secondo comma, n. 4 , 156 cod. proc. civ. , 118 disp. att. cod. proc. civ., 10, 16, 18, 20, 21, 23, 32, 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992 ; premesso che nel ricorso era indicata la Direzione regionale del Friuli Venezia-Giulia e che l'atto era stato notificato alla Regione ed era pervenuto all'Agenzia delle entrate oltre il termine di sessanta giorni, lamenta che la CTR avrebbe errato nell'attribuire l'errore all'agente postale anziché al ricorrente che non aveva indirizzato l'atto all'Agenzia delle entrate ma alla Direzione regionale del F V - G, dovendosi la notifica ritenere, nel caso di specie, inesistente e non potendosi attribuire efficacia alla sua mera spedizione entro il termine.

Con il secondo motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce violazione degli artt. 115 , 116 , 156 cod. proc. civ. , 10 , 16 , 18 , 20 , 21 , 23 D.Lgs. 546 del 1992 , assumendo che la notifica non possa essere sanata dalla costituzione della parte.

Con il terzo motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce violazione degli artt. 115, 116, 132, secondo comma, n. 4, 118 disp. att. cod. proc. civ., 36, comma 2, n. 4 , 53 , 54 e 61 D.Lgs. n. 546 del 1992 , censurando la decisione della CTR in merito alla sopravvenienza passiva per indebita svalutazione del fondo rischi su crediti, per motivazione apparente.

Con il quarto motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 115 , 116 cod. proc. civ. , 2423 , 2425 , 2426 , 2697 cod. civ. , 88, 101, 106 t.u.i.r. , censurando la decisione: a) laddove ha ritenuto

che il comportamento fosse fiscalmente irrilevante, poiché l'utilizzazione in diminuzione del fondo svalutazione crediti senza una perdita certa anche se non determina una diminuzione della base imponibile Ires, trovando la perdita copertura nella svalutazione già operata, mediante riduzione della base imponibile degli anni precedenti, risulta fiscalmente rilevante nell'esercizio in cui è contabilizzata sia per quanto concerne una perdita deducibile sia per determinare il raggiungimento del limite complessivo del 5% dell' art. 106 t.u.i.r. ; e b) poiché, ove ha ritenuto che sussistessero gli elementi certi e precisi, rilevanti ai sensi degli artt. 101 e 106 t.u.i.r. , costituiti dalla mancata iscrizione in alcuno dei Registri delle Camere di Commercio in Svizzera, ha di fatto privato di contenuto concreto l'onere probatorio gravante sul contribuente, non avendo rilevanza la mera residenza all'estero, e valorizzato un dato formale già esistente al momento della conclusione del contratto.

Con il quinto motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 5) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce omesso esame di un fatto oggetto di discussione tra le parti, sempre in relazione alla decisione circa la medesima sopravvenienza attiva.

Con il sesto motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce la violazione degli artt. 23 e 53 della Costituzione , degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. , degli artt. 2697 , 2699 , 2700 , 2727 e 2729 cod. civ. , degli artt. 95, comma 3 , 102, comma 9 , e 109 t.u.i.r. ; la difesa erariale premette che, in tema di cost sharing agreement, l'onere dalla prova in ordine all'esistenza dei servizi svolti e all'inerenza e congruità dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata, non essendo sufficiente la contabilizzazione del costo ma occorrendo documentazione di supporto da cui ricavare l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa.

Alla luce di tale premessa essa formula tre diverse doglianze.

Con la prima assume che la CTR non abbia valutato la coerenza e l'utilità economica dei costi e la loro congruità rispetto a quelli che sarebbero stati riconosciuti tra imprese indipendenti bensì sulla base del dato formale rappresentato dalla presenza dell'accordo infragruppo nonché in considerazione dell'effettività delle prestazioni.

Con la seconda deduce che la CTR non abbia considerato che nei costi in esame erano presenti anche spese, quali costi delle ricariche telefoniche, spese di trasferta, vitto e alloggio del personale, la cui deduzione in Italia non è integrale ma limitata.

Con la terza lamenta che la CTR abbia attribuito valore fidefacente al documento elaborato dalla società di revisione Ceteris, in violazione degli artt. 2699 e 2700 cod. civ. , dei principi di diritto affermati dalla Suprema Corte, anche tenendo conto del fatto che la revisione è stata effettuata in nome e per conto della società statunitense e in dichiarata applicazione della legislazione statunitense, sicchè mancherebbe il presupposto fattuale, iscrizione all'albo e vigilanza della Consob, che nella giurisprudenza della Corte è posto a base del riconoscimento del valore delle relazioni della società di revisione del bilancio; il documento inoltre costituirebbe una mera perizia di parte, priva di autonomo valore probatorio.

Con il settimo motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce violazione degli artt. 115, 116, 132, secondo comma, n. 4, 118 disp. att. cod. proc. civ., 36, comma 2, n. 4 , 53 , 54 e 61 D.Lgs. n. 546 del 1992 , lamentandosi della motivazione apparente in merito alla ripresa dei costi per operazioni con imprese site in paesi black list.

Con l'ottavo motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 115 , 116 cod. proc. civ. , 2423 , 2425 , 2426 , 2697 , 2699 , 2700 , 2727 , 2729 cod. civ. , 110, commi 10 e 11, t.u.i.r. dolendosi dell' insussistenza delle condizioni esimenti per la deducibilità dei costi per operazioni con imprese site in paesi black list.

Con il nono motivo di ricorso, proposto in relazione all' art. 360, primo comma, n. 5) cod. proc. civ. , l'Agenzia deduce omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti.

2. I primi due motivi possono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

In generale, le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U., 20/07/2016 , nn. 14916 e 14917) hanno chiarito che l'inesistenza della notificazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità.

Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente si da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.

Ciò posto, i vizi relativi all'individuazione del luogo di esecuzione, che sono quelli dedotti con i motivi in esame, anche qualora esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte, anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità (Cass. 28/10/2016, n. 21865).

3. Il terzo motivo, che attiene alla ripresa, quale sopravvenienza attiva, della posta derivante da un fondo rischio su crediti, in considerazione della perdita del credito verso l'Alta Ltd., è infondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132 n. 4 cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell' art. 36, secondo comma, n. 4, D.Lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità

della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 che ha chiaramente affermato che il sindacato sulla motivazione deve essere interpretato, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi , come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598 ; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture; purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali -l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

Nel caso di specie, la motivazione della CTR esiste graficamente ed è perfettamente individuabile, in quanto si fonda sulla considerazione che il fondo svalutazione crediti fosse una posta allibrata nel passivo dello stato patrimoniale avendo come contropartita la posta Crediti vs. Clienti, per cui la deduzione della perdita non avrebbe comportato alcuna riduzione dell'imponibile fiscale, e sulla considerazione che il credito non era recuperabile in quanto il legale svizzero aveva evidenziato la inesistenza in Svizzera della società.

4. Il quarto motivo si compone di due distinte censure che attingono le due affermazioni poste dalla CTR a fondamento dell'annullamento della ripresa, quale sopravvenienza attiva, della riduzione del Fondo svalutazione crediti a fronte di una perdita su crediti.

La prima censura attiene all'argomentazione secondo cui il comportamento era fiscalmente irrilevante, e l'Agenzia evidenzia che l'utilizzazione in diminuzione del fondo svalutazione crediti senza una perdita certa, anche se non determina una diminuzione della base imponibile Ires (trovando la perdita copertura nella svalutazione già operata, mediante riduzione della base imponibile degli anni precedenti), risulta fiscalmente rilevante nell'esercizio in cui è contabilizzata sia per quanto concerna una perdita deducibile sia per determinare il raggiungimento del limite complessivo del 5% dell' art. 106 t.u.i.r.

Se è vero che in tema di determinazione dei redditi di impresa, poiché dal compimento di una determinata scelta di bilancio da parte della società contribuente consegue automaticamente l'applicazione del relativo regime fiscale, ove venga istituito un fondo rischi su crediti, le perdite sui crediti realizzate successivamente agli accantonamenti previsti in bilancio, ai sensi dell' art. 106, comma 2 , del d.P.R. n. 917 del 1986 , sono deducibili, a norma dell'art. 101 dello stesso decreto, non integralmente, ma solo per la parte che eccede l'ammontare complessivo degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi (Cass. 03/04/2019, n. 9237), la censura è inammissibile laddove adombra, in maniera ipotetica, un superamento dei limiti di deducibilità nonché laddove ipotizza un problema di competenza, che non sono questioni esaminate nel corpo della sentenza e senza che sia indicato ove esse siano state dedotte.

La seconda censura è relativa all'argomentazione con cui la CTR ha ritenuto che sussistessero gli elementi certi e precisi, rilevanti ai sensi degli artt. 101 e 106 t.u.i.r. , deducendo la difesa erariale che, dando rilevanza alla mancata iscrizione in alcuno dei Registri delle Camere di Commercio in Svizzera, la CTR ha di fatto privato di contenuto concreto l'onere probatorio gravante sul contribuente, non avendo rilevanza la mera residenza all'estero, e valorizzato un dato formale già esistente al momento della conclusione del contratto.

Tale censura è inammissibile.

Sul tema della deducibilità delle perdite su crediti ai fini fiscali non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali la giurisprudenza di questa Corte resa dapprima sull' art. 66 t.u.i.r. e, successivamente, sull' art. 101 t.u.i.r. - applicabile *ratione temporis* alla fattispecie - è ormai ferma nel ritenere la necessità, a carico del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita, di dimostrare gli elementi "certi e precisi" che hanno dato luogo ad una perdita, chiarendo ulteriormente che si può parlare di perdita su crediti quando il debitore non paga volontariamente e il credito non risulta attuabile coattivamente. Si è pure aggiunto che la certezza che si è verificata una perdita (fiscalmente rilevante) può darsi con ogni mezzo di prova utilizzabile nel processo tributario, peraltro aggiungendo che il riferimento alla presenza di "elementi" certi, lascia intendere che un solo elemento non è sufficiente ai fini della prova della certezza della perdita (Cass. 20/11/2001, n. 14568). Ma il dato unitario che emerge dall'esame della giurisprudenza di questa Corte è dato dal fatto che la ponderazione degli elementi forniti dalla parte per ritenere il credito di difficile esazione integra una valutazione di fatto incensurabile in Cassazione, implicando indagini sul merito ad essa precluse (Cass. 14/01/2015, n. 403 ; Cass. n. 14568/2001 cit.; Cass. 3/08/2005, n. 16330).

Ciò premesso, dalla lettura della decisione gravata emerge che in realtà la mancata iscrizione ai registri della Camera di Commercio sia un argomento utilizzato dai giudici di appello per confutare la critica alla decisione di primo grado, le cui risultanze al tempo stesso erano richiamate e confermate; infatti la CTP aveva dato rilievo a plurimi elementi: il tentativo attraverso il legale di fiducia di recuperare il credito (recte la parte di credito non onorata) dal debitore, la non reperibilità di quest'ultimo in Ucraina e, da ultimo, la mancanza di reperibilità della società in Svizzera. Trattasi di un insieme di circostanze fattuali che, con motivazione coerente, sono state tutte considerate dalla CTR al fine della ritenuta irrecuperabilità del credito, ed insuscettibili in questa sede di rivalutazione.

Non ricorrono quindi i presupposti di Cass. 21/03/2018, n. 7032 (richiamata dalla ricorrente) che, nel quadro peraltro di un vizio dedotto come motivazione insufficiente, aveva ritenuto irrilevante il solo dato della mancata iscrizione alla Camera di commercio del debitore, qualora preesistente al contratto.

5. Il quinto motivo è inammissibile.

L' art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. , riformulato dall' art. 54 del d.l. 22/06/2012, n. 83 , conv. in legge 7/08/2012, n. 134 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6 , e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. , il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U., 7/04/2014, n. 8053).

Il fatto (Cass. 06/09/2019, n. 22397 , ex plurimis) deve essere un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni difensive.

Nel caso di specie, il motivo non corrisponde a tali canoni poiché neanche indica il fatto di cui sarebbe stato omesso l'esame, limitandosi ad evidenziare che la CTR, se avesse tenuto conto di tutte le deduzioni difensive dell'ufficio, sarebbe arrivata ad una diversa conclusione, sollecitando quindi un complessivo riesame del merito della causa.

6. Il sesto motivo è infondato alla luce dei principi elaborati da questa Corte di seguito esposti.

6.1. La valutazione dell'inerenza, nel caso di specie, deve essere condotta in base ai principi affermati in relazione a contratti infragruppo, ove il tema si pone in termini non del tutto simili a quelli generali e ove le questioni dell'inerenza del costo e del suo valore normale, in base alla disciplina del transfer pricing, spesso si pongono insieme, pur rimanendo distinte sul piano logico e giuridico.

Il fenomeno giuridico ed economico dei gruppi aziendali può infatti astrattamente comportare il diffondersi di operazioni aziendali di tipo difensivo che, nate per la più conveniente allocazione dell'imponibile tra le società associate, sono spesso sfociate in vere e proprie operazioni elusive, il che comporta una particolare rigore, in linea generale, nella valutazione delle operazioni intercompany che hanno destato anche l'attenzione dell'OCSE (Cass. 24/07/2013, n. 17955 , seguita da molte altre, tra cui di recente Cass. 06/07/2021, n. 19166).

Secondo un'impostazione ampiamente condivisa da questa Corte, in materia di costi c.d. infragruppo, affinché il corrispettivo, riconosciuto alla capogruppo o alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile dalla società che lo riceve, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (Cass. 30/01/2023, n. 2689 ; Cass. 27/01/2023, n. 2599 ; Cass. 04/03/2020, n. 6820 ; Cass. 14/12/2018, n. 32422 ; Cass. 04/10/2017 n. 23164 ; Cass. 23/11/2015, n. 23027 ; Cass. 18/07/2014, n. 16480 ; Cass. 21/12/2009, n. 26851), anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso stretto (Cass. 05/12/2018, n. 31405 ; in precedenza Cass. 01/08/2000, n. 10062).

Peraltro, è stata ritenuta legittima la prassi amministrativa (C.M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980) che, al di là della forfettizzazione percentuale dei costi addebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest'ultima (Cass. 11/11/2015, n. 23027); va evidenziato che la stessa circolare precisa espressamente che il controllo sull'utilità (e sull'inerenza) è pregiudiziale all'accertamento del valore normale (e quindi alla congruità del corrispettivo).

Tale approccio è in linea con quegli orientamenti dell'OCSE, secondo cui, in tema di prestazione di servizi infragruppo, occorre procedere al cd. benefit test, ovvero sia a verificare se l'attività considerata conferisca all'impresa un vantaggio inteso a migliorare la posizione economica o commerciale della stessa (Guidelines Ocse, 18 luglio 2010, capitolo VII) e con l'approccio rigoroso, in tema di arbitraggi di derivazione OCSE, di cui v'è ampia - e non contraddetta - traccia nel formante giurisprudenziale sezionale (Cass. 06/07/2021, n. 19001).

Esistenza del costo, sua inerenza e utilità, ed infine determinabilità del medesimo sono questioni quindi diverse e tutte antecedenti alla sua rettifica secondo il valore normale.

Per consolidata giurisprudenza di questa Corte l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sul contribuente che affermi di aver ricevuto il servizio, in base alle regole generali in tema di costi deducibili (Cass. 18/08/2022, n. 24880 ; Cass. 04/04/2013, n. 8293 ; e con riguardo alle operazioni infragruppo Cass. 30/01/2023, n. 2689 ; Cass. 27/01/2023, n. 2599 ; Cass. 18/07/2022, n. 22564 ; Cass. 10/05/2021, n. 12268 ; Cass. 11/01/2018, n. 439).

Alla stregua di tale premessa, questa Corte ha ritenuto che, ove i costi della cui deducibilità si controverte scaturiscano da accordi infragruppo, non può ritenersi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass. 14/12/2018, n. 32422 ; Cass. 11/11/2015, n. 23027 ; Cass. 18/07/2014, n. 16480 ; Cass. 01/06/2012, n. 8808 ; Cass. 13/07/2012, n. 11949 , richiamate da Cass. 28/06/2019, n. 17535).

6.2. Alla luce di tali principi le tre censure di cui si compone il motivo sono infondate.

La prima censura attiene al profilo dell'inerenza, che deve essere intesa secondo quanto esposto in premessa; sul punto, non corrisponde al vero che la CTR non abbia valutato l'esistenza di un'utilità per la società, ritenendo invece esplicitamente che le management fees addebitate dalla capogruppo estera alla consociata italiana siano deducibili laddove risultino da un accordo scritto che contenga il dettaglio delle prestazioni e specifichi un criterio di riparto congruo, "tanto più se la struttura organizzativa della controllata non appare idonea all'espletamento in proprio dei servizi ricevuti dalla controllante", correttamente evidenziando che l'inerenza non derivasse da un nesso tra costi e ricavi ma occorresse valutare se i primi fossero stati funzionali all'attività di impresa.

La seconda censura, relativa all'eventuale presenza di poste di costo indeducibile, è inammissibile poiché non si confronta con la specifica ratio della decisione intervenuta sul punto, avendo la CTR espressamente evidenziato l'infondatezza di tale doglianza poiché "non si tratta di un mero ribaltamento di costi sostenuti dalla capogruppo per conto della Gru Comedil ma il costo di un servizio di regia direzionale la cui quantificazione deve essere oggettivamente determinabile".

La terza censura è infondata, in quanto la CTR non ha affatto attribuito efficacia fidefaciente alla relazione della società di revisione, anzi espressamente affermando che essa non determinava neanche una presunzione relativa della veridicità delle scritture, e richiamando l'orientamento di questa Corte secondo il quale le spese e gli altri componenti negativi (i costi) sono ammessi in deduzione, se e nella misura in cui risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza, che, specie quando si tratti di accertare fatti che non possono essere dimostrati analiticamente, costituisce, quale parte del bilancio, fonte rilevante di informazioni e può essere verificato dall'Amministrazione finanziaria secondo i criteri di congruità e di coerenza, tenendo conto, altresì, della relazione della società di revisione, a sua volta mezzo di prova rilevante, in ragione dei profili del controllo pubblicistico e della responsabilità civile e penale del revisore, e confutabile soltanto mediante la produzione di documenti che dimostrino l'errore o l'inadempimento del revisore (Cass. 12/03/2009, n. 5926 ; Cass. 26/02/2010, n. 4737).

Ma soprattutto la CTR non ha affatto utilizzato, neanche in concreto, la relazione della società di revisione come unica fonte del proprio convincimento, attribuendo rilevanza complessiva all'intero compendio probatorio prodotto dalla società, ed in particolare dando atto dell'esame del cost sharing agreement, delle fatture emesse dalla capogruppo, degli estratti conto, delle specifiche dei criteri di ripartizione delle corporate charges, del report annuale della società di revisione ed inoltre della certificazione della società di revisione e delle schede contabili, che, secondo quanto emerge dallo controricorso, erano state prodotte con l'indicazione del nominativo di ciascun dipendente cui andavano riferiti i servizi in contestazione, evidentemente al fine di superare il primo, ed invero unico, esplicito motivo di contestazione contenuto nell'avviso di accertamento.

All'esito dell'esame di tali documenti, con motivazione, sebbene concisa, sicuramente sufficiente e coerente, la CTR ha ritenuto che essi evidenziassero la natura del servizio reso, i criteri di ripartizione, l'effettività dei costi sostenuti dalla capogruppo, operando una valutazione di merito non sindacabile in sede di legittimità.

Giova precisare che è pacifico in causa, perché ammesso dalla stessa ricorrente, che la certificazione della società Ceteris era peraltro stata accettata dai verificatori per gli altri centri di costo e quindi ampiamente ritenuta valida dalla stessa Agenzia e che questa inoltre avesse recuperato a imposizione solo una parte dei costi del centro di costo n. 160 oggetto di contestazione.

Né pare rilevante il riferimento alla legislazione statunitense in quanto, oltre che costituire una doglianza di cui non è indicata la proposizione nel giudizio di merito, si tratta di assunto del tutto generico perché non ne è precisata la rilevanza, posto che nel caso di specie veniva in rilievo la corretta ripartizione dei costi tra le società del gruppo in base all'utilità per ciascuna di esse.

7. Il settimo, ottavo e nono motivo vanno trattati congiuntamente in quanto ineriscono alle medesime riprese.

7.1. L'amministrazione finanziaria aveva infatti recuperato a imposizione i costi sostenuti dalla Gru Comedil Srl con cinque imprese site in paesi black list, ai sensi dell' art. 110, commi 10 e 11 , t.u.i.r. : SGS, con sede in Svizzera; Y&P PTE/Arcomet Asia, Neelam International e Wesam Equipment, con sede in Singapore; MPS Limited, con sede nelle Isole Vergini Britanniche.

La CTP aveva annullato le riprese nei confronti di SGS, Wesam e MPS.

La CTR rigettava l'appello principale dell'Agenzia delle entrate in riferimento alle operazioni con Wesam e MPS (mentre la difesa erariale aveva fatto acquiescenza alla decisione circa SGS); accoglieva l'appello incidentale, quanto alle operazioni con Y&P PTE/Arcomet, rigettandolo quanto a Neelam.

7.2. Ciò premesso, i tre motivi di ricorso in esame attengono quindi alle riprese delle spese sostenute per le operazioni con Y&P PTE/Arcomet, Wesam e MPS, per le quali, con diverse motivazioni, la CTR ha ritenuto sussistere le esimenti previste dal comma 11 dell'art. 110 t.u.i.r. , cioè la circostanza che tali imprese svolgessero effettivamente attività commerciale e che le operazioni, effettivamente eseguite, rispondessero ad un effettivo interesse economico della società.

7.3. I motivi sono tutti da respingere.

La CTR, infatti, dopo chiara premessa sulla normativa applicabile al caso di specie, ha ampiamente motivato sugli elementi integranti le esimenti previste dal comma 11 dell'art. 110 t.u.i.r. , distinguendo tra le varie operazioni e (oltre che rigettando l'appello della contribuente per le operazioni con Neelam) ritenendo in particolare che:

- per MPS Limited, con sede nelle Isole Vergini Britanniche, le operazioni corrispondevano a interventi di risarcimento danni discendenti da difetti scoperti su alcune macchine prodotte dalla Gru Comedil vendute a MPS quale intermediario sul mercato americano canadese e che l'intervento diretto della MPS, invece che della Terex Corporation con sede in Usa, era giustificato dalla rapidità del medesimo, che rispondeva a finalità di fidelizzazione della clientela, il che consentiva un minor costo evitando spese di trasferta del personale italiano nonché costi

di trasporto del materiale di ricambio; la certezza e riferibilità dei costi era provata anche dal report di una società di revisione;

- per Wesam Equipment, agente di Gru Comedil per l'area Mid West dell'Asia, l'esistenza effettiva della società era stata dimostrata attraverso un certificato camerale del Ministero delle Finanze e l'effettivo interesse economico delle operazioni riscontrato dal fatturato garantito dalla Wesam alla Gru Comedil per circa 5 milioni di euro nel 2008;

- Arcomet Asia svolgeva effettivamente attività commerciale, alla luce del volume d'affari sviluppato, circa 27 milioni di euro, essendo distributore di Gru Comedil nel Far East, come dimostrato dal bilancio e dall'attività svolta; i servizi di manutenzione e pulizia dei container affidati alla stessa corrispondevano ad un interesse della Gru Comedil sia per il prezzo praticato sia perché non era dato comprendere quali alternative potessero individuarsi per la pulizia e manutenzione di container siti in Singapore; le somme sostenute per la riparazione di un tronco di braccio di una gru e per il noleggio di autogru per tali operazioni avevano un costo per l'intera giornata inferiore a quello che sarebbe stato il costo in Italia.

I tre motivi in esame propongono in realtà analoghe censure, declinate, con il settimo motivo, come vizio di motivazione apparente, con l'ottavo motivo, in termini di violazione di legge, e, con il nono, come omesso esame di elementi decisivi ai fini della soluzione della controversia.

Le censure sono le seguenti:

- quanto alle operazioni con MPS Limited, la difesa erariale sostanzialmente assume la implausibilità dell'affermazione relativa alla minore incidenza del costo di personale e dell'assenza dei costi di trasporto;

- per le operazioni con Wesam, la difesa erariale ritiene la insufficienza del certificato camerale a dimostrare lo svolgimento dell'attività commerciale e che l'entità del fatturato generato in favore della società non sia prova della convenienza economica delle operazioni medesime;

- per quanto riguarda le operazioni con l'Arcomet la difesa assume che il certificato camerale e i bilanci sarebbero idonei ad attestare solo l'esistenza formale della società e non anche lo svolgimento prevalente di un'attività commerciale effettiva; che l'entità del fatturato generato sarebbe incapace di dimostrare l'esistenza di un interesse economico effettivo alle operazioni; che, per i servizi di pulizia e manutenzione dei container, non vi sarebbe una convenienza economica della conclusione dell'operazione con l'Arcomet anziché con terzi fornitori; che, per quanto concerne l'attività di smontaggio e montaggio del braccio della gru, non sarebbe ravvisabile una convenienza economica nella conclusione dell'operazione con l'Arcomet anziché con altri operatori economici.

7.4. Alla luce di quanto premesso, è evidentemente da escludere l'ipotizzata nullità della sentenza per motivazione apparente, alla luce dei medesimi principi esposti nell'esame del terzo motivo.

Nel caso di specie, infatti, la CTR ha individuato la norma applicabile, ha esaminato gli elementi in fatto dandone ampiamente conto e ha ritenuto che gli stessi provassero gli elementi

giustificativi previsti dal comma 11 dell'art. 110 t.u.i.r.

7.5. In merito al settimo e ottavo motivo, occorre premettere che così disponeva l' art. 110, commi 10 e 11 , d.P.R. n. 917 del 1986 , vigente *ratione temporis*: "10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto. 11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento".

Deve, innanzitutto, escludersi che la sopravvenuta abrogazione integrale di tali disposizioni, ad opera dell' art. 1, comma 142, lett. a) , legge 28/12/2015, n. 208 , abbia effetto retroattivo, estendendosi quindi anche all'anno d'imposta 2008 sub iudice, avendo invece il legislatore previsto espressamente, al successivo comma 144 dello stesso art. 1, che l'abrogazione operi solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (cfr., in tema di sanzioni, Cass. 06/04/2016, n. 6651 ; Cass. 22/02/2019, n. 5264 ; Cass. 14/09/2021, n. 24648 e Cass. 11/06/2021, n. 16522 . Anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate, 26 settembre 2016, n. 39/E , ha ribadito l'irretroattività dell'abrogazione della disciplina dei costi black list).

È altresì irrilevante anche la circostanza che il D.Lgs. 14/09/2015, n. 417 abbia eliminato il requisito dello svolgimento di una attività commerciale effettiva dell'impresa estera. Infatti, l'art. 5, comma 4, del medesimo prevede che "Le modifiche ai commi 10, 11 e 12 bis del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto".

Questa Corte (Cass. 22/02/2019, n. 6264) ha innanzi tutto precisato che le due esimenti sono alternative tra loro, come depone il dato testuale; la stessa decisione ha poi avuto modo di affermare che per dimostrare l'effettivo svolgimento di attività economica non è sufficiente produrre l'atto di costituzione della società estera, il bilancio ed il certificato di iscrizione presso il registro delle imprese, ma è necessario produrre, anche in base alla circolare 23/05/2003 n. 29/E dell'Agenzia delle entrate , anche la copia del contratto in virtù del quale l'impresa estera ha la disponibilità dell'immobile, in cui esercita la sua attività, le fatture delle utenze elettriche e telefoniche, i contratti di lavoro dei dipendenti, gli estratti conto bancari, le autorizzazioni amministrative inerenti l'esercizio dell'attività svolta. Non è sufficiente, quindi, indicare "il numero di registrazione dell'apposito ufficio, attestante lo svolgimento dell'attività

commerciale", essendo questo un mero dato formale, che non impinge sull'effettivo e concreto svolgimento dell'attività commerciale.

Quanto alla seconda esimente, ossia la dimostrazione dell'effettivo interesse economico, prevista in alternativa alla prima, è necessario valutare la "bontà" del risultato imprenditoriale conseguito, sicché occorre tenere conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione, e tenendo conto del prezzo stabilito negozialmente, della presenza di costi accessori della fornitura, dei tempi di consegna, dell'esistenza di vincoli contrattuali che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore inserito nella black list o comunque che renderebbero eccessivamente onerosa la transazione con altro fornitore (in tal senso anche la circolare n. 51/2010 dell'Agenzia delle entrate).

Premesso che quindi, come sopra ricordato, non è necessario che le due esimenti coesistano, le censure erariali, in particolare quelle relative alla sussistenza di un interesse economico, appaiono inammissibili.

Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4/11/2013, n. 24679 ; Cass. 16/11/2011, n. 27197 ; Cass. 6/04/2011, n. 7921 ; Cass. 21/09/2006, n. 20455 ; Cass. 04/04/2006, n. 7846 ; Cass. 9/09/2004, n. 18134 ; Cass. 7/02/2004, n. 2357). Nè il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (Cass. 7/01/2009, n. 42 ; Cass. 17/07/2001, n. 9662).

Riducendosi ad una sostanziale richiesta di rivalutazione del merito o del bilanciamento dell'apporto probatorio, i motivi erariali si dimostrano inammissibili.

8. Il ricorso va rigettato, pronuncia cui segue condanna alle spese.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale Stato, non si applica l' art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30/05/2002, n. 115 .

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore delle controricorrenti, spese che liquida in euro 11.000,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre spese forfettarie al 15%, accessori se dovuti.

Così deciso in Roma, il 12 gennaio 2024.

Depositato in cancelleria il 6 marzo 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza