AULA 'A'

16245.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IRAP
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 28187/2014

Dott. ETTORE CIRILLO - Presidente -

Cron. 16265

Dott. ANDREINA GIUDICEPIETRO - Consigliere -

Rep.

Dott. RICCARDO GUIDA - Consigliere -

Ud. 23/02/2021

Dott. FRANCESCO FEDERICI - Rel. Consigliere -

CC

Dott. PAOLO FRAULINI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 28187-2014 proposto da:

(omissis) SPA, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

2021
1372

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1719/2014 della COMM.TRIB.REG.LOMBARDIA, depositata il 02/04/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/02/2021 dal Consigliere Dott. FRANCESCO FEDERICI;

Premesso che

La (omissis) s.p.a., nella qualità di società consolidante della (omissis) s.p.a., società consolidata, ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 1719/07/2014 depositata il 2.04.2014 dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Ha riferito che a seguito di verifica eseguita da funzionari dell'Agenzia delle entrate nei confronti della consolidata, l'Amministrazione finanziaria aveva notificato tre avvisi di accertamento relativi all'anno d'imposta 2006, ad entrambe le società ai fini Ires, alla sola (omissis) s.p.a. ai fini Irap. Con gli atti impositivi era stato accertato un maggior reddito imponibile in capo alla consolidata, pari ad € 265.337,00, con conseguente rideterminazione del reddito complessivo globale della consolidante (€ 6.253.463,00) e maggiore Ires, pari ad € 87.561,00. L'Ufficio accertatore aveva recuperato ad imponibile costi ritenuti indeducibili nell'anno d'imposta, e costi ritenuti non inerenti.

Nel contenzioso seguito dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano erano state accolte in parte le ragioni della società con sentenza 49/26/2012. L'Agenzia delle entrate, che aveva fatto acquiescenza su alcune voci, aveva invece appellato la decisione sul riconoscimento degli altri costi. La Commissione regionale, con la decisione ora al vaglio della Corte, aveva accolto le ragioni dell'appello.

La società ha censurato la sentenza del giudice regionale affidandosi a due motivi e chiedendo la cassazione della decisione impugnata, con ogni conseguente statuizione. L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso, con cui ha contestato le ragioni avverse e ne ha chiesto il rigetto.

Nell'adunanza camerale del 23 febbraio 2021 la causa è stata trattata e decisa.

La ricorrente ha depositato memorie ai sensi dell'art. 380 bis.1 cod. proc. civ.

Considerato che

Con il primo motivo parte ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 109, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e 5 cod. proc. civ., perché la decisione avrebbe erroneamente ritenuto indeducibili nell'anno d'imposta 2006 le spese per pubblicità e propaganda, dell'importo di € 6.500,00, e quelle di Audit, dell'importo di € 35.000,00. Le prime, perché imputabili al 2005, le seconde perché imputabili al 2007.

Il motivo è inammissibile sia ricondotto nel vizio di motivazione, sia perché il tenore del medesimo è inequivocamente rivolto a doglianze sull'interpretazione delle norme, sia perché è del tutto estraneo all'ambito funzionale dell'attuale formulazione del n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., per come modificato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n.

83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134. È poi infondato quando lo si esamini entro i parametri dell'*error iuris in iudicando*.

La Commissione regionale, condividendo la prospettazione dell'ufficio accertatore, con riguardo al primo importo ha ritenuto che le spese di propaganda e pubblicità relative alla fattura emessa il 31 gennaio 2006, andavano correttamente dedotte nell'anno precedente, in quanto ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. b) del d.P.R. n. 917 del 1986 i costi per le prestazioni di servizi dovevano considerarsi sostenuti alla data in cui le prestazioni erano state ultimate. Inoltre si trattava di un costo noto alla società contribuente da epoca anteriore all'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2005.

Con riferimento al secondo importo di € 35.000,00, relativo a costi sostenuti per l'attività di controllo contabile della (omissis) s.p.a., eseguita dalla società di revisione (omissis), la Commissione ha ritenuto che la spesa fatturata in data 1 dicembre 2006, riferendosi a prestazione di servizi eseguita e comunque ultimata nel 2007, costituiva un costo deducibile nell'esercizio di competenza 2007.

La contribuente ha invece rappresentato che la prima spesa derivava dall'addebito in quota parte dei costi di pubblicità relativi all'anno 2005, sostenuti per lo sviluppo del marchio (omissis) nel Belgio. Nello specifico si trattava dei costi sostenuti dalla società Freu/Tec, distributore del marchio (omissis) in quello Stato, che ne aveva favorito la penetrazione sul mercato. Secondo accordi commerciali con la (omissis)s.p.a. la società belga aveva addebitato una parte dei costi sostenuti al proprio fornitore, emettendo la fattura del 31 gennaio 2006 e ricevendo il pagamento il 26 febbraio 2006. Conseguentemente, sosteneva la ricorrente, se il distributore aveva addebitato dal costo nel 2006, i costi dovevano ritenersi sostenuti in quell'anno, perché solo in quell'anno poteva esservi certezza dell'entità del costo. A tal fine invoca anche la previsione contenuta nell'art. 108, comma 2, del medesimo d.P.R.

Quanto al secondo importo, ha illustrato che i costi per il servizio reso dalla società di revisione, finalizzato alla certificazione del bilancio, prevedevano l'espletamento dell'incarico nell'esercizio di riferimento. Solo il controllo di bilancio era eseguito una volta ultimato il bilancio e dunque nell'esercizio successivo. A tal fine la società di revisione aveva emesso due fatture, una di € 35.000,00 (oggetto di causa) il 1 dicembre 2006, l'altra di € 2.835,00 il 26 giugno 2007. Sosteneva dunque che tutte le attività propedeutiche al rilascio della certificazione, svolte nel 2005, erano suscettibili di autonoma e distinta valorizzazione e di liquidazione a titolo definitivo.

Questa la prospettazione difensiva, è certamente pacifico che il principio generale di imputazione sia quello dell'esercizio di competenza, per cui, anche qualora la componente di reddito emerga materialmente in un momento successivo, essa va imputata all'esercizio precedente. In particolare, proprio in riferimento ai componenti negativi del reddito, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato l'inderogabilità delle regole di imputazione temporale, dettate in via generale dall'art. 109 citato (prima art. 75), non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cass., 17/07/2014, n. 16349; 27/10/2020, n. 23521). Pertanto i costi relativi a prestazioni di servizio sono di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia alcun rilievo il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento (Cass. 23/12/2014, n. 27296).

Questo principio generale trova tuttavia un limite nella circostanza che la componente di reddito sia ancora incerta nella sua esistenza o indeterminabile in modo obiettivo nel suo ammontare. In questa ipotesi è la norma stessa a prescrivere la sua imputazione all'esercizio in cui tali condizioni si verifichino. Principio, questa volta di cassa, più volte applicato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., 24/05/2017, n. 13048; cfr. anche 9/11/2018, 28671). Ciò non va interpretato nel senso che la sua determinabilità possa essere rimessa a scelte soggettive delle parti, così lasciando ad esse, in base alle convenienze fiscali del momento, decidere se imputarne la componente ad un anno fiscale anziché ad un altro, incorrendosi altrimenti in uno schema che esula dallo stesso tenore letterale della norma, che richiede obiettive incertezze sull'*an* o sul *quantum* della componente negativa del reddito d'impresa. A tal proposito anzi la giurisprudenza è intenta a chiarire, pur nel riconoscimento di fattispecie che richiedono l'applicazione del criterio di cassa per l'incertezza dell'*an* o del *quantum*, che i costi sostenuti dopo la chiusura dell'esercizio contabile di riferimento, ma incidenti sul ricavo netto determinato dalle operazioni dell'anno già definito, devono costituire elementi di rettifica del bilancio dell'anno precedente, concorrendo a formare il reddito d'impresa di quell'anno ed incidendo in flessione sullo stesso - senza che sia lasciata al contribuente la facoltà di decidere a quale anno imputare tali costi -, tutte le volte in cui siano divenuti noti, perché certi e precisi nell'ammontare, prima della delibera approvativa del risultato d'esercizio (Cass., 14/02/2014, n. 3484; 27/05/2015, n. 10903; 18/01/2017, n. 1107).

Ciò tuttavia, seguendo una piana lettura della norma, e tenendo conto degli approdi giurisprudenziali e dottrinali, non significa che non possa riconoscersi che la determinabilità del *quantum* sia demandata alla regolamentazione negoziale delle parti, purché la regola negoziale costituisca criterio obiettivo e non si traduca nella possibilità discrezionale di imputare, a seconda delle convenienze fiscali, una componente di reddito ad uno o ad altro anno d'imposta (cfr. ad es. Cass., 30/07/2014, n. 17302). D'altronde perché sia necessaria una incertezza sulla stessa attuazione dell'operazione da cui conseguano ricavi o costi ormai già altrimenti identificati, nella giurisprudenza si fa riferimento all'ipotesi in cui la definitiva determinazione della componente consegua alla emanazione di un provvedimento amministrativo (cfr. Cass., 22/09/2006, n. 20521, 8/06/2019, n. 15320). Evidentemente si vuole sempre rimandare a dati definitivi e obiettivi pervenuti prima della approvazione del bilancio e non alla buona volontà del contribuente.

Deve dunque concludersi che «in tema di imposte sui redditi d'impresa, i componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito vanno imputati all'esercizio di competenza, salvo che in esso non ne sia ancora certa l'esistenza o la determinabilità, nel qual caso concorreranno nell'anno di esercizio in cui insorgano tali requisiti. Tuttavia, i costi sostenuti anche dopo la chiusura dell'esercizio contabile di riferimento concorrono a formare il reddito d'impresa di quell'anno tutte le volte in cui siano divenuti noti, in quanto certi e precisi nell'ammontare, purché prima della delibera approvativa del risultato d'esercizio. A tal fine essi costituiscono elementi di rettifica del bilancio dell'anno precedente, così incidendo legittimamente in flessione sullo stesso, senza che il contribuente abbia facoltà di decidere a quale anno imputare tali costi. La prova della certezza e determinabilità in modo oggettivo dei componenti spetta, per quelli positivi, alla Amministrazione finanziaria, per quelli negativi, al contribuente».

Così perimetrati i criteri di imputazione delle componenti di reddito previsti dall'art. 109, comma 2, del TUIR, correttamente l'Agenzia delle entrate ha recuperato ad imponibile le spese per pubblicità e propaganda dell'importo di € 6.000,00. A parte che la ricostruzione della vicenda e dei rapporti con la società belga distributrice dei prodotti della (omissis) tenta di insinuare questioni di fatto inammissibili dinanzi al giudice di legittimità, neppure comoborate dalla indicazione dell'atto in cui nei gradi di merito tali fatti siano stati rappresentati, così sfiorando l'inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza, in ogni caso il costo, pacificamente riferibile a prestazioni di servizi ultimate nell'esercizio 2005, era divenuto certo e determinato già in data 31 gennaio 2006 (data della fattura), cioè in epoca ben antecedente all'approvazione del bilancio

d'esercizio 2005. Ne discende che quel costo andava ricondotto nel suo ordinario esercizio di competenza.

Parimenti corretta è stata la ripresa ad imponibile dell'importo di € 35.000,00, costo sostenuto per il servizio di Audit fornito dalla società di revisione (omissis), il cui pagamento con fattura dell'1 dicembre 2005 (pari a oltre il 90% dell'intero corrispettivo) era riferito ad una prestazione di servizio che, ancorché iniziata nel 2006, doveva cadificamente essere ultimata nel 2007, con la certificazione di bilancio, cui tutta la prestazione era poi finalizzata. Il prospettato frazionamento della prestazione resta una rappresentazione che non scalfisce l'unitarietà del contratto stipulato con la società di revisione, sul piano giuridico, oltre che logico ed economico, per lo stretto legame funzionale delle operazioni di verifica gestionale e verifica dei saldi di bilancio, nonché degli ulteriori necessari accertamenti finalizzati al giudizio sul bilancio medesimo.

Il motivo va dunque rigettato.

Con il secondo motivo la società si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 109 d.P.R. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ., perché il giudice d'appello avrebbe erroneamente escluso l'inerenza, e dunque la deducibilità, delle spese, dell'importo di € 151.834,32, sostenute dalla (omissis) s.p.a. per consulenze tecniche, commerciali e amministrative in favore della consociata con sede nella Repubblica Ceca e a Shangai.

Il motivo, inammissibile sotto il profilo del vizio di motivazione per le stesse ragioni espresse con riferimento al primo motivo, quando esaminato sotto il profilo del vizio di interpretazione della norma, è fondato per le ragioni appresso specificate.

Il giudice regionale ha escluso l'inerenza e la deducibilità del costo, evidenziando che le spese supportate dalla contribuente riguardavano consulenze in favore di consociate con sede all'estero, che dovevano imputarsi a queste ultime. In tal modo invece la contribuente avrebbe ridotto l'utile conseguito in Italia, a beneficio di quello ricavato all'estero dalle consociate. Afferma che le argomentazioni illustrate dalla contribuente «non risultano convincenti».

La ricorrente ha rappresentato che mentre la società consolidante svolge esclusivamente attività di gestione delle partecipazione, la (omissis) è l'unico ente produttivo del gruppo, detentore del marchio registrato, ed è quella che fornisce le altre società del gruppo, con specifici accordi commerciali. Afferma che le spese sostenute per altre consociate solo apparentemente possono dunque sembrare non inerenti, dovendo al contrario essere valutate nell'ottica della strategia di gruppo. In tale ottica il vantaggio di quei costi è diretto a sé stesso, essendo la sola realtà aziendale produttiva

del gruppo e la sola dunque ai cui ricavi di gestione (accresciuti dal fatturato conseguito avendo quali controparti le consociate italiane ed estere) sono destinati alla remunerazione dei propri costi di produzione».

La questione, di cui questo collegio deve occuparsi, è se le spese sostenute dalla (omissis) s.p.a. possano trovare collocazione nel concetto di inerenza.

Sulla inerenza manca una nozione e, come avvertito dalla dottrina, si tratta di un principio per taluni aspetti immanente nella Costituzione, un "corollario" del concetto di reddito, ma tuttavia oggetto di dibattito ancora aperto, per il quale il richiamo all'art. 109, comma 5 del TUIR rappresenta un mero "contenitore", in cui è semplicemente prevista l'indeducibilità dei costi che dovessero risultare estranei all'attività svolta.

Nella giurisprudenza, secondo l'interpretazione tradizionale, esso trova allocazione nell'art. 108, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, e in particolare è ricondotto al rapporto tra costo ed impresa. È stato affermato che, con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, va definita come una relazione tra due concetti - la spesa (o il costo) e l'impresa - sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esclusiva o diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (cfr. Cass. 11/08/2017, n. 20049; 9/05/2017, n. 11241; 27/02/2015, n. 4041). Anche l'ampiezza dello spettro entro cui riconoscere un rapporto di inerenza è stata scrutinata dalla giurisprudenza, sensibile a non ridurre la relazione entro criteri meramente formali, ampliandone invece la portata mediante la valorizzazione del rapporto e delle ricadute concrete tra spesa e coerenza economica con l'attività di impresa. Così se per un verso si è negato che il rapporto trovi conforto nella mera contabilizzazione del costo (*ex multis*, 8/10/2014, n. 21184) e che al contrario sia incombente sul contribuente l'onere di allegazione della documentazione di supporto da cui ricavare l'importo, nonché la ragione e la coerenza economica della spesa ai fine della prova dell'inerenza (ancora qui, *ex multis*, 26/05/2017, n. 13308; 30/05/2018, n. 13596; con specifico riferimento all'Iva cfr. 27/09/2013, n. 22130; 7/06/2018, n. 14858), per altro verso è stato opportunamente e condivisibilmente avvertito come ai fini della deducibilità dei costi per la determinazione del reddito d'impresa non è sufficiente che l'attività svolta rientri tra quelle previste nello statuto sociale, circostanza che ha un valore meramente indiziario circa la sua inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, incombendo sul contribuente l'onere di dimostrare

che un operazione, anche apparentemente isolata e non diretta al mercato, sia inserita in una specifica attività imprenditoriale e destinata, almeno in prospettiva, a generare un lucro in proprio favore (Cass., 25/02/2015, n. 3746). Il che introduce un criterio interpretativo non solo utilizzabile per negare inerenza a spese finalizzate esclusivamente al conseguimento di vantaggi fiscali (come per la fattispecie analizzata nella pronuncia da ultimo citata), ma anche, al contrario, per valorizzare spese che concretamente, in prospettive di ampia visione, si rivelino utili al proposito imprenditoriale.

Tale ultimo rilievo torna utile quando, con un più recente orientamento, la Corte, abbandonando il tradizionale criterio del rapporto tra costo e requisiti di congruità e vantaggiosità dello stesso e prendendo le distanze dall'art. 109 Tuir quale fondamento del concetto di inerenza, ha affermato che, in tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa, non dall'art. 109 co. 5 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Si è in particolare sostenuto che l'inerenza deve esprimere la necessità di ritenere 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, senza che assuma rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Cass., 11/01/2018, n. 450). L'impostazione da ultimo riferita assume tuttavia solo apparentemente una posizione di rottura con il passato, perché -ad una chiara lettura- è meno lontana di quanto sembri dalla tradizionale interpretazione. Infatti, quando si consideri che per un verso viene valorizzato il rapporto, caldeggiato da autorevole dottrina, tra spesa e sua riferibilità immediata o mediata, alla produzione del reddito (con esclusione dunque di quelle spese afferenti la cd. disposizione del reddito), e per altro verso si instaura il rapporto tra spesa e reddito di impresa, l'abbandono dei requisiti della vantaggiosità e congruità del costo non vuol significare che essi siano del tutto esclusi dal giudizio di valore, cui resta comunque sottoposta la spesa ai fini del riconoscimento della sua inerenza e dei presupposti per la sua deducibilità. Qualunque sia il concetto di impresa, anche nelle teorie più socialmente orientate e ovvime finalità di utile economico, e, per le società, lo scopo del conseguimento di utili (ai fini del fisco elemento di manifestazione di ricchezza e dunque presupposto stesso della tassazione), e qualunque finalità voglia perseguirsi con l'impresa, non può certo negarsi l'esigenza di applicazione di buone

regole di gestione dell'attività, che contrastano assiomaticamente con spese svantaggiose, incongrue e sproporzionate -tali ovviamente non in rapporto all'esito del costo ma secondo un giudizio prognostico a monte, dovendosi altrimenti negare il rischio d'impresa-. Ciò perché è ipotizzabile con sufficiente certezza che spese incongrue o svantaggiose conducano alla mala gestione dell'impresa -e da ultimo alla sua crisi e cessazione-, sicché i criteri, apparentemente estromessi, tornano ad assumere indirettamente rilevanza, come d'altronde evidenzia lo stesso recente innovativo orientamento nella parte conclusiva dello sviluppo argomentativo, affermando che *<<l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelativi della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa>>*.

D'altronde, anche considerando il tradizionale orientamento interpretativo sul concetto di inerenza, la valorizzazione della congruenza e vantaggiosità del costo rapportato all'impresa già prima, a ben vedere, implicava un giudizio di valore qualitativo della stessa spesa. Ciò, in maniera più o meno esplicitata, viene ribadito anche nelle decisioni più recenti di questa Corte (Cass., 17/01/2020, n. 902; 21/11/2019, n. 30166; 23/05/2018, n. 12936; 17/07/2018, n. 18904).

Quello che deve comunque esigersi è la prova dell'utilità del servizio fruito. Ed a tal fine, con particolare riferimento ai rapporti infragruppo, per il riconoscimento dell'inerenza sul piano processuale deve esigersi che la società, la quale affermi di aver sostenuto spese per servizi e comunque per attività rese da altre società del gruppo, da cui abbia tratto vantaggi, ne dia prova mediante specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità, effettiva o anche solo potenziale, dei costi sostenuti nei riguardi della società collegata, controllante o controllata (cfr. Cass., 21/12/2009, n. 26861; 18/07/2014, n. 16480; 4/10/2017, n. 23164; 28/06/2019, n. 17535).

Tenendo presenti le preliminari considerazioni sul concetto di inerenza, nel caso in oggetto il contribuente lamenta che la Commissione regionale ha escluso l'inerenza dei costi sostenuti dalla società sul mero assunto che trattavasi di spese per consulenze tecniche, commerciali o amministrative relative a consociate estere, che avrebbero dovuto costituire costi di pertinenza delle medesime. La fattispecie dunque afferisce al rapporto commerciale esistente tra la Pneumax S.p.a., consolidata alla (omissis) holding, consolidante, e le altre consociate, con sede in paesi esteri. Dalla prospettazione dei rapporti, che non risulta contestata dall'Agenzia delle entrate, la Pneumax S.p.a., che ha sostenuto i suddetti costi, deducendoli poi dai propri ricavi, è unica società produttrice; la consociante svolge mera attività di gestione della partecipazione, avendo peraltro anche aderito al consolidato nazionale; le consociate

estere esercitano attività di sostanziale distribuzione dei prodotti forniti dalla consociata italiana. In altri termini la (omissis) s.p.a. è la società che produce, laddove tutte le altre distribuiscono il prodotto.

Ebbene, la società produttrice avverte che la decisione del giudice regionale non abbia colto il significato del concetto di inerenza, che, al contrario di quanto afferma la decisione (e l'Agenzia), va invece contestualizzato nella realtà produttiva della (omissis) e nella scala internazionale della distribuzione, diffusione e vendita del prodotto, che procede parallelamente alla valorizzazione commerciale del prodotto e del marchio. Si tratta di spese che dunque, pur apparentemente sopportate da altre società consociate, possono trovare giustificata riconduzione alla Pneumax s.p.a. nella prospettiva che si tratti di costi sostenuti nell'ottica della strategia di gruppo, tenendo conto, peraltro, del complesso significato da attribuire all'inerenza, del quale ormai questa Corte ha evidenziato le direttrici più significative. A tal proposito la giurisprudenza di legittimità ha già riconosciuto la deducibilità dei costi sostenuti da una società per promuovere la commercializzazione in un mercato estero dei suoi prodotti tramite una diversa società, da essa controllata, che quell'attività di promozione e quei costi li aveva effettivamente sostenuti, riconoscendovi la correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili e comunque vantaggi economici per la incrementabilità della diffusione dei suoi prodotti (Cass., 30030/2018, cit.). Così che, pretendere con un giudizio privo di critica valutazione del concreto assetto economico dei rapporti tra le consociate, come pretende l'Amministrazione finanziaria, e come condiviso dal giudice regionale, che le spese per fatture relative a "reportistica e rappresentazione di bilancio per analisi dei margini applicati, dei costi sostenuti, dell'andamento commerciale della società ai fini delle analisi comparative" della consociata tedesca, o, più in generale, per assistenza legale e giuridica per l'apertura di un ufficio commerciale con sede nella repubblica Ceca, o per consulenze relative alla società secondaria a Shanghai, rivela un approccio errato. Premesso che resta onere della società contribuente dare prova del collegamento tra il costo che si pretende dedurre e i potenziali vantaggi che da esso possano essere conseguiti, occorre che il giudizio critico sia elaborato tenendo presenti i principi dispensati dalla giurisprudenza di legittimità. E senza neppure che rilevi l'esistenza, nel caso che ci occupa, di una società consolidante, la cui attività è di sola gestione delle partecipazioni e che peraltro, se come affermato ha aderito al consolidato nazionale, si pone in posizione di neutralità fiscale rispetto al soggetto consociato che deduca i costi.

Il giudice regionale si è discostato da quei principi, limitandosi addirittura ad affermare, con valutazione criptica che cade nell'apparenza argomentativa, che «le

argomentazioni formulate dalla stessa Soc. contribuente nei suoi atti, ..., non risultano convincenti».

In conclusione il secondo motivo va accolto.

La sentenza va dunque cassata in relazione al motivo accolto e il processo va rinviato alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che in diversa composizione, oltre che provvedere a liquidare le spese del giudizio di legittimità, dovrà riesaminare la controversia tenendo conto dei principi di diritto dispensati in questa sentenza.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo, rigetta il primo, cassa la sentenza limitatamente al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 febbraio 2021

Il Presidente
Ettore CIRILLO

Depositato in Cancelleria
10 GIU. 2021
IL CANCELLIERE