

23164.17



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

*TRIBUTI

R.G.N. 9591/2010

Cron. 23164

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. AURELIO CAPPABIANCA - Presidente - Ud. 07/06/2017
- Dott. GIUSEPPE LOCATELLI - Consigliere - PU
- Dott. LAURA TRICOMI - Rel. Consigliere -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -
- Dott. PAOLO BERNAZZANI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 9591-2010 proposto da:

(omissis) SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis) giusta delega a margine;

2017

1281

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 80/2009 della COMM.TRIB.REG. ~~della~~
~~LOMBARDIA~~
MILANO, depositata il 29/06/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 07/06/2017 dal Consigliere Dott. LAURA
TRICOMI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per
l'accoglimento del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) per delega
verbale dell'Avvocato (omissis) che si riporta
integralmente al contenuto del ricorso e della memoria
depositati;

udito per il resistente l'Avvocato (omissis) che ha
chiesto il rigetto del ricorso e in subordine
accoglimento con rinvio.



FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, ha riformato la prima decisione, accogliendo l'appello dell'Ufficio, in controversia concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento per IRPEG ed IRAP per l'anno di imposta 2003 emesso nei confronti della società (omissis) (omissis) SRL, con il quale erano stati ripresi a tassazione costi sostenuti per prestazioni pattuite con la società capogruppo inglese (omissis) Ltd, ritenuti indeducibili per insufficienza di prova in merito all'inerenza, congruità e correlato vantaggio concreto ai fini reddituali ai sensi dell'art.41 bis del d.P.R. n.600/1973.
2. Il giudice di appello ha valutato come legittima l'attività accertatrice svolta dall'Amministrazione sulla scorta del pvc della G. di F., da cui risultavano deduzioni di costi ritenuti in tutto o in parte non spettanti, ed ha affermato che la società non aveva assolto il suo onere probatorio volto a comprovare la deducibilità dei costi, sia perché non aveva opposto alla pretesa dell'Ufficio la regolare imputazione contabile dei costi in contestazione "al conto dei profitti e delle perdite relative all'esercizio di competenza col valore normale determinabile per le società controllate da società estera ... ai sensi dell'art.76 c.2 del T.U.I.R. con i criteri fissati nell'art.9 dello stesso Testi Unico"; sia perché "la loro apparente inerenza all'esercizio dell'attività non risulta da elementi certi e precisi, come fissato nel comma 4 dell'art.75 del richiamato T.U.I.R." (fol. 4 della sent. imp.).
3. La società ha proposto ricorso per cassazione su due motivi, corredato da memoria ex art.378 cod. proc. civ. L'Agenzia delle entrate ha partecipato all'udienza pubblica.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Primo motivo - Nullità della sentenza per violazione dell'art.112 cod. proc. civ. (art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ.) per essersi pronunciata la CTR su un punto che non era stato oggetto di specifica domanda in quanto non contestato e non controverso, e cioè la corretta imputazione del costo al conto economico, sintetizzato nel seguente quesito di diritto: "Dica la S.C. se la sentenza che abbia statuito sulla regolare imputazione in base al valore normale (determinabile, per le società controllate da società estera, ai sensi dell'art.76, comma 2, del T.U.I.R. con i criteri fissati nell'art.9) dei costi di regia al conto economico relativo all'esercizio di competenza (come ha fatto la CTR), rispetto a quanto accertato dall'Amministrazione finanziaria, senza che la regolare imputazione di detti costi di regia al conto economico sia mai stata oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia incorsa nella violazione dell'art.112 cod. proc. civ. per mancata osservanza del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato".

1.2. Il motivo è fondato e va accolto.

1.3. Nel caso in esame, come emerge dalla stessa narrativa della sentenza e non risulta contestato, l'atto impositivo non aveva riguardato una irregolare imputazione contabile al conto economico dei "costi di regia" dedotti, ed anzi appare pacifica la loro previa imputazione a conto economico relativo all'esercizio di competenza, fondandosi la contestazione dell'Ufficio proprio sulla ritenuta indeducibilità degli stessi.

La statuizione in esame, quindi, non trova riscontro nel *thema decidendum* sottoposto alla CTR, che risulta circoscritto alla deducibilità dei costi di regia per inerenza e congruità, ma si pone in posizione di netta autonomia rispetto allo stesso, per cui non può condividersene la qualificazione di mero argomento a sostegno,

come propugnato dall'Avvocatura dello Stato.

2.1. Secondo motivo – Il motivo è articolato in due sub motivi: (A) Violazione e falsa applicazione dell'art.75, commi 4 e 5 del T.U.I.R. (vigente nell'anno 2003) (art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.) in quanto, secondo la ricorrente, i costi di regia sono costi inerenti e legittimamente deducibili in presenza di un'attività economica gestita sotto forma di gruppo societario; (B) Violazione e falsa applicazione dell'art.2697 cod. civ. (art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.) in quanto, secondo la ricorrente, spetta all'Amministrazione dare la prova dell'indebita deduzione, sintetizzati nel seguente quesito di diritto " Dica la S.C. se il giudice tributario, che, nel decidere in merito alla deducibilità dei c.d. costi di regia, ovvero di costi addebitati dalla società capogruppo estera alla controllata italiana per attività svolte in favore della medesima controllata e nell'interesse generale del Gruppo, incorra nella violazione e falsa applicazione dell'art. 75, commi 4 e 5, del T.U.I.R., laddove ritenga: - che ai fini della deducibilità dei costi di regia non sia sufficiente la documentazione costituita dall'accordo di riparto dei costi di regia formalizzato in un contratto, dal resoconto dettagliato di ogni singolo costo imputato *pro quota* alla società, dal bilancio annuale della società e delle sue scritture contabili, dalla certificazione dei bilanci da parte di una società di revisione, nonché dalla presenza di un criterio di riparto dei costi complessivi sulla base del volume di fatturato mensile realizzato dalla società beneficiaria; - e che per l'indeducibilità di detti costi, in presenza di detta documentazione, sia sufficiente sotto il profilo probatorio, ai sensi dell'art.2697 cod. civ. , da parte dell'Amministrazione finanziaria una mera presunzione non suffragata da validi e concreti elementi probatori".

2.2. Il motivo è fondato e va accolto.

2.3. La ricorrente sostiene, a suo favore, che i costi in questione afferiscono a "costi di regia" dalla capogruppo per attività effettuate a livello centrale, in particolare per attività di ricerca e di sviluppo

dei prodotti, piani finanziari, marketing generale, assistenza e formazione del personale e servizio di marketing erogato a ciascuna delle società controllate; che il (omissis) ripartisce proporzionalmente sulla base del fatturato mensile di ciascuna società controllata detti costi di regia - che comprenderebbero, oltre al corrispettivo per i servizi resi ad ogni singola società del Gruppo, anche una partecipazione *pro quota* ai costi sostenuti dalla controllante per svolgere l'attività di regia del Gruppo stesso - , e osserva che sarebbe evidente che dai costi sostenuti dalla capogruppo le società controllate traggono un beneficio diretto.

Quindi per contrastare la ritenuta mancanza di inerenza statuita in appello, indica una serie di documenti prodotti nel corso del giudizio, tra cui il *cost sharing agreement* - con il quale era stato pattuito il riaddebito dei costi diretti e indiretti da parte della società controllante alla controllata- idonei, a suo parere, a dimostrare la stretta inerenza tra l'attività svolta dalla controllante ed i ricavi realizzati dalla società verificata, anche se non in tempi brevi, e sostiene che per vincere tali produzioni documentali l'Amministrazione non poteva procedere al disconoscimento dei costi sulla scorta di una mera presunzione.

2.2. Orbene, a fronte di una difesa ampia, circostanziata e documentata, come si evince da quanto trascritto in ricorso per autosufficienza, la CTR si è espressa in maniera apodittica ed incerta, limitandosi a formulare asserzioni prive di contenuto argomentativo che non si confrontano assolutamente con il tema dei "costi di regia", con il contenuto del *cost sharing agreement*, con le certificazioni rese dalle società "terze" incaricate della revisione del bilancio, con la natura e la rilevanza dei servizi di gestione centralizzati ed i criteri di ripartizione delle spese adottati nello specifico.

2.3. Invero, come già affermato da questa Corte con condiviso principio, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti di costi ed oneri deducibili concorrenti

alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del d.P.R. n. 597 del 1973 e del d.P.R. n. 598 del 1973, che del d.P.R. n. 917 del 1986, incombe al contribuente, il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, in difetto di tale prova essendo legittima la negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass., 13/02/2015, n. 2935; 27/03/2013, n.7701).

2.4. Inoltre, con specifico riguardo alla materia dei costi c.d. infragruppo (ovvero laddove la società capofila di un gruppo d'impresе decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi fra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione attraverso economie di scala), costituisce *ius receptum* il principio per cui "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, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile ai fini delle imposte dirette e l'IVA contestualmente assolta sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata" (v. Cass. nn. 23027/2015, 8808/2012, 11949/2012, 14016/1999). In tal senso è stata perciò ritenuta legittima la prassi amministrativa (C.M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980) che, al di là della forfetizzazione percentuale dei costi riaddebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (*cost sharing agreements*) all'effettività e all'inerenza della spesa

all'attività d'impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest'ultima, non ritenendosi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi fornite dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, ma richiedendosi la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass. n. 16480/2014).

2.5. La CTR non ha dato corretta applicazione a questi principi, poiché, avendo correttamente ravvisato a carico della società l'onere probatorio in merito ai presupposti di deducibilità dei costi, non ha tuttavia vagliato gli elementi e le deduzioni fornite dalla contribuente a dimostrazione della inerenza e della utilità economica dei costi in contestazione, limitandosi alla considerazione, del tutto sganciata dai complessi criteri di valutazione che le contestazione sui "costi di regia" e l'articolato apparato probatorio documentale necessariamente involgono, che "l'opposta esistenza dei costi è mensile, cumulativa e genericamente conferente all'attività d'impresa senza alcun univoco rapporto di specifica pertinenza di ogni singola prestazione alle componenti attive rappresentative dei ricavi conseguiti".

2.6. Con tale statuizione la CTR non ha dato corretta applicazione ai principi di diritto prima enunciati e, in parte, formalmente richiamati, ma applicati erroneamente.

3.1. In conclusione il ricorso va accolto su entrambi i motivi; la sentenza impugnata va cassata e la controversia, non potendo essere decisa nel merito, va rinviata alla CTR della Lombardia in diversa composizione per il riesame alla luce dei principi espressi e per la statuizione anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

- Accoglie il ricorso;



- Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia in diversa composizione per il riesame e la statuizione anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 giugno 2017.

Il Consigliere estensore
(Laura Tricomi)



Il Presidente
(Aurelio Cappabianca)

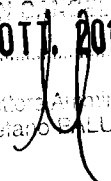


Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO



DEPARTAMENTO IN CANCELLERIA
IL = 4 OTT. 2017.

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 04 ottobre 2017

La presente copia si compone di 9 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92