

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24856 Anno 2021

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 15/09/2021

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 18665/2014 R.G. proposto da

FIMA Srl, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Peter Karl Plattner e Giuseppe Marini, con domicilio eletto presso il secondo in Roma via dei Monti Parioli n. 48, giusta procura speciale a margine del ricorso;

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 40/26/13, depositata il 27 maggio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 aprile 2021 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

FIMA Srl impugnava l'avviso di accertamento emesso per Iva, Ires e Irap per l'anno 2004 dall'Agenzia delle entrate a seguito di accesso mirato presso la sede della società, con il quale riprendeva a tassazione, con molteplici rilievi, costi non documentati, non di competenza e non inerenti, spese di rappresentanza indeducibili,

2464

204



ammortamenti, sopravvenienze passive e perdite su crediti indeducibili, oltre a contestare l'indebita diminuzione di ricavi, omesse fatturazioni e mancato addebito d'imposta in fattura, indebite detrazioni, dichiarazioni infedeli, omessa regolarizzazione di acquisti e omessa integrazione di fatture d'acquisto intraUE.

L'impugnazione era parzialmente accolta dalla CTP di Vicenza, che riteneva deducibili i costi per le consulenze tecniche e per assistenza tecnica su contratto.

La sentenza era parzialmente riformata dalla CTR, che accoglieva il ricorso della contribuente per una pluralità di rilievi, ritenendo fondato l'avviso con riguardo ai costi per viaggi e trasferte, ai costi per Servizi amministrativo-finanziari, affidati alla Nitup Srl, nonché per una parte degli ammortamenti e per l'omessa regolarizzazione di operazioni imponibili.

FIMA Srl propone ricorso per cassazione con quattro motivi, tutti relativi alla ripresa per i costi per i Servizi amministrativo-finanziari. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. La contribuente deposita altresì memoria ex art. 380.bis.1 c.p.c.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art.360 n. 5 c.p.c., omesso esame di fatto decisivo, individuato nel contenuto delle prestazioni rese dalla Nitup Srl alla Fima Srl, non limitato alla sola registrazione delle fatture ma, come da contratto di appalto, esteso alla esternalizzazione di tutti i servizi amministrativi e finanziari, inclusi i rapporti con gli istituti di credito per il reperimento di risorse finanziarie, attività di recupero crediti, anche con cura del passaggio delle pratiche agli studi legali, oltre alla gestione e contabilizzazione delle fatture, predisposizione della documentazione sia per l'attività ordinaria che per le scadenze fiscali, monitoraggio dell'andamento del fatturato, soluzione giustificata anche dalla necessità di sostituire il precedente responsabile amministrativo, responsabile di gravi



inadempienze e destinatario di denuncia penale per aver falsato documenti ed occultato assegni.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. per aver la CTR omesso di esaminare i numerosi mezzi di prova prodotti dalla contribuente.

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 110, comma 7, tuir e 39 d.P.R. n. 600 del 1973 per aver la CTR disconosciuto i costi per le prestazioni rese alla Fima Srl dalla Nitup Srl, entrambe soggette alla medesima direzione proprietaria, in base al principio di congruità in applicazione dell'istituto del transfer pricing interno perché eccedenti il valore normale.

1.3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., in relazione al medesimo profilo, violazione e falsa applicazione dell'art. 109 tuir per aver la CTR ritenuto l'inerenza dei costi per l'asserita incongruità dei costi, venendo così a sindacare le scelte imprenditoriali.

2. I motivi, da esaminare congiuntamente per connessione logica, investendo tutti l'unitaria questione della inerenza dei costi in questione, sono fondati.

2.1. Occorre considerare, in primo luogo, che questa Corte, con principi dai quali non vi è ragione di discostarsi, ha ritenuto che *«la stessa nozione di transfer pricing domestico sia estranea al nostro ordinamento»* (Cass. n. 16948 del 25/06/2019), derivandone, *in primis*, che *«le transazioni infragruppo interne non sono soggette alla valutazione del valore normale ex art. 9 tuir, né una eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato può, di per sé, fondare una valutazione di elusività dell'operazione»*.

L'eventuale distonia rispetto al cd. valore normale può assumere rilievo, in ipotesi, ai fini della valutazione di antieconomicità della condotta, che, infatti, si intreccia con le condizioni per l'accertamento



da parte degli uffici, sicché – come ulteriormente precisato dalla richiamata decisione - *«lo scostamento dal cd. valore normale appare suscettibile di assumere rilievo quale parametro meramente indiziario: l'operazione che si pone fuori dai prezzi di mercato costituisce una possibile anomalia, sì da poter giustificare in assenza di elementi contrari l'accertamento, con conseguente onere in capo al contribuente di dimostrare che essa non sussiste»*, fermo restando, tuttavia, che *«in specie per le operazioni imprenditoriali di maggiore complessità od inserite in una più lata strategia aziendale ... la contestazione dell'Ufficio non può tradursi in una mera "non condivisibilità della scelta" perché apparentemente lontana dai canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, era inattendibile»*.

2.2. Va osservato, in secondo luogo, con riguardo alla nozione di inerenza dei costi, che, secondo la più recente giurisprudenza della Corte, *«in tema di imposte sui redditi, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 75, comma 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, ora art. 109, comma 5, del medesimo d.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire 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 e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo»*, potendo assumere rilievo una eventuale sproporzione solamente - ma sul diverso piano della prova - quale elemento sintomatico della carenza di inerenza, ferma, in ogni caso, una



accentuata differenziazione tra imposte dirette e Iva (v. Cass. n. 450 del 11/01/2018; Cass. n. 3170 del 09/02/2018; Cass. n. 18904 del 17/07/2018; Cass. n. 30366 del 21/11/2019; Cass. n. 902 del 17/01/2020; Cass. n. 2224 del 02/02/2021).

Il giudizio di correlazione verte tra i costi e «l'attività d'impresa» e, dunque, a prescindere da una "utilità", la quale postula un rapporto di causalità diretta tra il costo e il vantaggio per l'impresa, che non è detto debba esservi, né trova un riscontro in dati normativi positivi e, comunque, non si attaglia a svariate sopravvenienze negative, quali, ad esempio, le perdite.

In altri termini, l'utilità – come anche l'incongruenza quantitativa – può assumere solo un eventuale rilievo indiretto, sintomatico, ai fini della prova che il costo (non) è inerente, prova che in positivo incombe sul contribuente, il quale – ancor prima di dover far fronte all'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale - è tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza, l'effettività e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa.

3. Orbene, la CTR non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra esposti.

Da un lato, infatti, ha ritenuto parametro di riferimento per la valutazione dei costi il valore normale di mercato, riferito *«alle tariffe applicate da iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti»*, ancorandolo, esplicitamente, al *«concetto di transfer price interno»*; dall'altro, ha risolto il giudizio di inerenza in quello di congruità (*«occorre riscontrare sempre un sistema di valutazione della congruità dei prezzi applicati nel rispetto dell'art. 109 del TUIR per la deducibilità dei componenti negativi dei redditi per i quali si impone un rapporto di causa ed effetto con l'attività d'impresa. Qualora si riscontrino delle cessioni a valori che eccedono il valore normale ci si trova di fronte ad assenza del requisito di inerenza»* *«nulla si dice in merito*



alla congruità di quei valori rispetto al mercato e a riferimenti tariffari professionali che per loro natura, questi ultimi, dovevano essere sicuramente superiori, anziché il contrario, qui si rileva l'incongruenza non giustificata e non chiarita dal contribuente che porta a concludere per la non inerenza di quei costi contestati per il rapporto di causa-effetto e non l'impianto complessivo»).

La CTR, pertanto, ha avallato un istituto privo di rilievo giuridico; ha, poi, fatto ricorso alla nozione di valore normale, che, tuttavia, non ha considerato quale mero elemento indiziario ai fini di una, eventuale, valutazione di antieconomicità ma, invece, ha apprezzato quale contenuto esclusivo del giudizio di inerenza, rimasto articolato in termini di congruità ed utilità.

E in tale giudizio, per contro, la CTR ha omesso di considerare gli elementi, allegati dalla contribuente, funzionali, e dunque decisivi, a chiarire le ragioni e l'eventuale giustificazione, economica e imprenditoriale, della scelta operata.

4. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata, nei limiti dei motivi formulati, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Veneto in diversa composizione.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 12 aprile 2021

Il Presidente